

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ



Dlouhodobý hmotný majetek z pohledu českého a vietnamského účetnictví

Tangible Fixed Assets from the Perspective of Czech and Vietnamese Accounting

Student: Viet Van Bui

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2011

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracoval samostatně a veškerou použitou literaturu a další zdroje jsem řádně označil a uvedl v seznamu.

V Ostravě dne.....

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval za vstřícný přístup vedoucí mé diplomové práce, prof. Ing. Viole Šebestikové, CSc., také za její cenné rady a připomínky, které mi byly při vypracovávání vždy přínosem. Další poděkování za trpělivost a podporu při studiu patří mé rodině, kamarádům a v neposlední řadě i vyučujícím z ekonomické fakulty VŠB-TUO.

Obsah

I.	Úvod	8
II.	Národní regulace účetnictví	9
2. 1	Regulace účetnictví – podstaty a druhy	9
2. 2	Regulace účetnictví ve Vietnamu	10
2. 3	Komparace rozsahu vedení účetnictví Vietnamu a České republiky	13
2. 4	Konfrontace obecných východisek účetnictví	14
2. 5	Porovnání základních účetních zásad	17
2. 6	Kvalitativní požadavky spojené s vedením účetnictví	20
2. 7	Stručný přehled vietnamských účetních standardů (angl. VAS)	21
2. 8	VAS 01 – Všeobecný standard	22
2. 8. 1	Uznání stavebních prvků účetní závěrky dle VAS 01	22
2. 8. 2	Srovnání s českou účetní legislativou	26
III.	Konfrontace DHM z pohledu českého a vietnamského účetnictví	27
3. 1	Obsahové vymezení dlouhodobého hmotného majetku	29
3. 1. 1	Dlouhodobý hmotný majetek z pohledu VAS	29
3. 1. 2	Dlouhodobý hmotný majetek z pohledu ČÚL	33
3. 2	Pořízení DHM a jeho zachycení v účetnictví	35
3. 3	Oceňování při pořízení DHM	38
3. 3. 1	Oceňování DHM při pořízení podle VAS	38
3. 3. 2	Oceňování DHM při pořízení podle ČÚL	42
3. 3. 3	VAS 16 – Výpůjční náklady a jejich aktivace do historické ceny	44
3. 4	Konfrontace základních odlišností ve vybraných oblastech	46
3. 4. 1	Pořízení DHM formou finančního leasingu	46

3. 4. 2 Oceňování po prvotní uznání DHM v účetnictví	49
3. 4. 3 Následné výdaje po okamžiku uznání DHM.....	50
3. 4. 4 Odpisování DHM	51
3. 4. 5 Vyřazení DHM	57
3. 4. 6 Zveřejnění a vykazování DHM v účetních výkazech.....	58
IV. Zhodnocení a dopady do účetních výkazů	61
4. 1 Aplikace odlišností ČÚL a VAS na konkrétních případech.....	61
4. 1. 1 Pořízení DHM na splátky a dopady do účetních výkazů.....	61
4. 1. 2 Vykazování finančního leasingu v podmínkách ČÚL a VAS.....	68
4. 1. 3 Komponentní odpisování versus tvorby rezervy na opravu DHM.....	78
4. 2 Shrnutí rozdílů v oblasti DHM mezi ČÚL a VAS, názory řešitele	82
V. Závěr	87
Seznam použité literatury.....	90
Seznam zkratek	91
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	92
Seznam příloh	93

I. Úvod

Na vysoké škole existuje mnoho vysokoškolských kvalifikačních prací a článků, které jsou zaměřené na české účetnictví v souvislosti se světově uznávanými účetními systémy.¹ Jen málo zdrojů se zabývá účetním systémem jihovýchodní Asie a to přesto, že tyto země v posledních letech vykazují silný ekonomický růst a jsou atraktivní pro zahraniční investory. Pokud se některá publikace přece jen zabývá touto oblastí, pak je jen v angličtině a za poměrně vysoký poplatek.

Vietnam je jedním z jihovýchodních „asijských tygrů“² a to i proto, že jeho vývoj je podporován vládní politikou. Nové otevřené politiky v různých oblastech (např. ekonomické politiky, investiční politiky atd.) vietnamské vlády po vstupu Vietnamu do WTO lákají více zahraničních investorů do výrobních a exportních sektorů. Základní zdroje ekonomických informací pro správné a včasné investice jsou výstupy finančního účetnictví, v nichž by mohli budoucí investoři najít různé informace o finanční pozici a finanční výkonnosti, o peněžních tocích a dalších doplňujících rozsáhlých informacích v příloze vykazující účetní jednotky.

Vietnam je také zemí, která měla blízký vztah s bývalou Československou republikou a vzájemná blízkost mezi Vietnamem a Českou republikou přetrvává dodnes. Mým cílem je představit čtenáři účetní systém země, kde jsem se narodil a vyrůstal.

Má diplomová práce bude **poskytovat jednak stručný přehled o vietnamském účetním systému ve srovnání s českým, dále pak specifické postupy účtování a vykazování v oblasti dlouhodobého hmotného majetku v těchto systémech.** Jak jistě víte, jde o oblast s četnými změnami, a tak je **hlavním cílem mé práce poskytnout Vám nejpřehlednější účetní informace dvou účetních systémů.**

¹ Sem patří Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS, a US GAAP – všeobecně uznávané účetní principy.

² VĚŘMIŘOVSKÝ, M.; KLOMÍNSKÝ, B. *Asijské tygři*. Regionální geografie Asie [online]. 2010. [cit. 2010-11-12]. Dostupný z www: < http://geo-asie.upol.cz/uploads/Refer%C3%A1ty/Jihov%C3%BDchodn%C3%AD%20Asie/1Asijsti_tygri_Vermirovsky_Klominsky.pdf>.

II. Národní regulace účetnictví

2. 1 Regulace účetnictví – podstaty a druhy

Každá země má svůj specifický národní regulační systém finančního účetnictví a výkaznictví. Odlišné účetní informace jsou důsledkem rozdílných právních systémů jednotlivých států, odlišného ekonomického prostředí, odlišného rozvoje ekonomiky mezi jednotlivými státy, rozdílného vlivu účetní a auditorské profese, daňového systému atd. Ale je mnoho uživatelů finančního účetnictví a výkaznictví, kteří chtějí, aby požadované informace ve všech finančních (účetních) výkazech byly hodnověrné, objektivní, srovnatelné a srozumitelné, jelikož na jejich základě přijímají důležitá rozhodnutí. Proto ani formální ani obsahová stránka nemohou být ponechány na libovůli daných podnikatelů. Tyto aspekty jsou upraveny buď na úrovni národní, hovoříme-li o **regulaci národního účetnictví**, nebo na úrovni celosvětové, kdy mluvíme o **mezinárodní harmonizaci účetnictví**.

Termín regulace vychází z latinského slova „**regule**“, což znamená konstruování pravidel, zásad a principů správného fungování a jejich dodržování. Národní regulace finančního účetnictví znamená, že účetnictví dané země je na základě různých opatření, nařízení státu regulováno, upravováno, vyžadováno.

Můžeme se setkat s různými **druhy účetní regulace**. Účetnictví je regulováno na základě národních pravidel jednotlivé země podle tradic, zvyklostí, podle ekonomického, daňového a dalšího legislativního prostředí. Může být regulováno buď **zvnějšku** neboli právními zákony, vyhláškami, nařízeními, kdy účetnictví řídí stát nebo profesní organizace (oficiální právní zákonodárství), nebo může být **samo-regulováno**, kdy účetnictví reguluje přímo firma tím, že se řídí účetními zásadami, zvyklostmi a platnými tradičními normami, standardy. Grafické znázornění regulace účetnictví je v tabulce v příloze č. 1.

Chceme-li porozumět účetním výkazům sestaveným podle národních požadavků Vietnamu, musíme se nejprve seznámit se způsobem regulace účetnictví v dané zemi, rozpoznávat v jakém prostředí funguje, jak je účetnictví svázáno daňovou legislativou a proniknout tak do národních účetních standardů. Ty nám umožní prozkoumat správný obsah vykazovaných položek. Poskytne nám to později určitou srovnatelnost České republiky s Vietnamem.

2. 2 Regulace účetnictví ve Vietnamu

Historie účetního vývoje ve Vietnamu má úzký vztah s historií účetních postupů států, které si v průběhu let vytvořily silné vojenské, společenské nebo obchodní vazby s Vietnamem. Zatímco do roku 2003 se vietnamské účetnictví stejně jako účetnictví dalších socialistických států orientovalo zejména na země bývalého Sovětského svazu a země střední a východní Evropy, po roce 2003 již tomu bylo jinak. *V letech 1960 – 1969 bylo vietnamské účetnictví důrazně ovlivněno Čínou. Bývalý Sovětský svaz hrál roli katalyzátoru od roku 1969 do roku 1989. Od roku 1989 do roku 1995 měly určitý vliv Francie a Amerika. Přechod na Mezinárodní účetní standardy však začal od roku 1990. Mezi lety 1995 - 1998 proběhl projekt Evropské unie, známý pod názvem „EUROTAPVIET“³, který vietnamským studentům umožnil postupně získat obsáhlé poznatky o IAS. Tento projekt upozornil vietnamskou vládu na mezinárodní výhody používání IAS a Evropská unie tak pomohla Vietnamské účetní asociaci v připojení se k Mezinárodní federaci účetních. Vietnam se tak stal členem mezinárodního účetního společenství. Důležité také bylo založení komplexní jednotky Vietnamských účetních standardů na základě standardů IAS vydaných na konci roku 2003.*⁴

Vietnamský účetní systém je systém požadovaný zákonem a aplikují ho všechny podniky na území Vietnamu. Jeho vývoj rozdělujeme do dvou období:

Období zlepšení vietnamského účetního systému (1988 – 1993), kdy byla zveřejněna *Vyhláška č. 6 – LCT/HDNN8 o účetnictví a statistice ze dne 20. května 1988* předsedou Státní rady. Ta byla zpracována na základě toho, že účetní záznamy a zprávy by měly být provedeny tak, aby vyhovovaly dvěma základním potřebám: daňovým požadavkům a statistickým potřebám vlády.

Tato vyhláška určuje principy, zásady a pravidla pro účtování a statistické metody, které jsou aplikovány v národním hospodářství. Vztahuje na všechny státní podniky, obchodní společnosti a družstva, kolektivní a soukromé jednotky zabývající se výrobou a podnikatelskými činnostmi, masové organizace, agentury a organizace, které byly financovány ze státních dotací nebo ze státních finančních prostředků. Vyhláška vyžaduje, aby všechny práce týkající se účetnictví a statistiky byly implementovány v celém národním

³ EuroTapViet – program technické pomoci financované Evropskou unií na Ministerstvo financí Vietnamu.

⁴ NARAYAN, F. B.; GODDEN, T. *Financial Management and Governance Issues in Viet Nam*. Asian Development Bank 2000 [online]. [cit. 2010–11-13]. Dostupný z [www: <http://stone.undp.org/undpweb/eo/evalnet/eval-net/document/ADB%20Viet%20Nam.pdf>](http://stone.undp.org/undpweb/eo/evalnet/eval-net/document/ADB%20Viet%20Nam.pdf).

hospodářství. Systém je zcela regulován a všechny účetní a statistické formuláře jsou standardizovány a vydány Ministerstvem financí a Generálním ředitelstvím pro statistiku.

Tento systém slouží k vedení účetnictví státních podniků, obchodních společností a jiných institucí. Vyhláška dále vyžaduje, aby každá z těchto institucí musela jmenovat hlavního účetního, který je odpovědný za pomoc řediteli instituce při organizování a za dohled nad jednotným prováděním účetních a statistických prací.

Na konci každého účetního roku by měly všechny podniky provádět inventarizaci a její výsledky zapisovat v účetních knihách, a to před vyhotovením účetních výkazů na konci účetního období.

Systém byl původně založen tak, aby vyhovoval požadavkům státních institucí. Tehdy byly zahraniční společnosti, cizí investoři a podniky nestátních soukromých sektorů menší částí ekonomiky. V roce 1998 byly stanoveny výjimky z aplikace vietnamského účetního systému některým zahraničním podnikům, podnikům cizích investorů, které umožňovaly aplikovat všeobecně uznávané účetní principy platné v příslušné zemi. Tato výjimečná situace trvala do konce roku 2000 a očekávalo se, že cizí podniky začnou aplikovat účetní principy vietnamského účetního systému od začátku roku 2001.

Období účetní reformy (1994 – dosud), kdy v roce 1994 bylo organizováno první národní shromáždění účetní a auditorské profese. Tímto krokem byla oficiálně zahájena reforma vietnamského účetního systému a auditingu. Základním cílem této reformy je, aby vietnamský účetní systém vyhovoval podmínkám tržního hospodářství a umožnil vytvořit podklady na základě mezinárodních účetních standardů (IAS) pro zajištění správných, úplných a včasných informací o příslušných účetních jednotkách v souladu s podmínkami ve Vietnamu.

Od roku 2000, byly vydány další vyhlášky Ministerstva financí Vietnamu pro přechodné období. Cílem MF Vietnamu bylo zavést jednotný účetní systém jak pro tuzemské, tak i pro zahraniční podnikatelské subjekty. Proto nařídilo všem aplikovat vietnamský účetní systém, který byl v souladu s IAS, a to od 1. ledna 2001. Do konce roku 2000 byly vydány čtyři účetní standardy, které se týkaly zásob, dlouhodobého hmotného majetku, dlouhodobého nehmotného majetku a výnosů a jiných příjmů.

Na základě Ústavy Vietnamské socialistické republiky z roku 1992, která byla změněna a doplněna Usnesením Národního shromáždění, X. volebního období, 10. zasedání,

č. 51/ 2001/QH10 dne 25. prosince 2001, byl dne 17. června 2003 na 3. zasedání Národního shromáždění XI. volebního období schválen zákon o účetnictví. Rok 2003 se tak stal průlomovým rokem pro historický vývoj vietnamského účetnictví. Zákon byl zveřejněn pod č. 03/2003/ QH11 a nabyl účinnosti dne 1. ledna 2004. Od tohoto data přestala být účinná *Vyhláška č. 6 – LCT/ HDNN8 o účetnictví a statistice ze dne 20. května 1988.*

Účetnictví, jako ekonomickému oboru, se tak dostalo právní úpravy právní normou nejvyšší právní síly. Zákon stanoví práva a povinnosti osobám, na které se vztahuje, za účelem sjednotit vedení účetnictví a zajistit, že účetnictví bude nástrojem řízení, bude pečlivě sledovat všechny ekonomické a finanční činnosti, poskytovat informace úplné, loajální, aktuální, transparentní a průkazné, které splňují požadavky instituce a orgánů samosprávy, podniků, organizací a jednotlivců. Bez znalosti zákona a jeho běžné aplikace se tak nelze obejít. Ministerstvo financí Vietnamu vydává také vyhlášky, rozhodnutí a nařízení s podobnými pokyny k provádění tohoto zákona.

Z tohoto vyplývá, že úprava účetnictví je ve Vietnamu podobná jako v České republice, kde je upravována soustavně legislativou na úrovni zákona, vyhlášek, nařízení, účetních standardů a dalších norem, které navazují na jiné věcně právní předpisy. Tato právní úprava ve svém komplexu vytvoří vietnamský účetní systém. Mezi základní právní předpisy pro regulaci účetnictví ve Vietnamu patří například:

- *zákon č. 03/ 2003/QH11, o účetnictví;*
- *vládní řízení č. 129/ 2004/ ND – CP dne 31/ 05/ 2004, které stanoví detailně provádění některých ustanovení zákona č. 03/ 2003/ QH11, o účetnictví aplikovaných v podnikatelských činnostech;*
- *rozhodnutí MF č. 15/ 2006/ QD – BTC ze dne 20/ 03/ 2006, o vydání účetního režimu pro podnikatele;*
- *rozhodnutí MF č. 48/ 2006/ QD – BTC ze dne 14/ 09/ 2006, o vydání účetního režimu pro střední a malé podniky;*
- *systém vietnamských účetních standardů (dále jen „VAS“), které je závazné pro všechny podnikatelské subjekty na území Vietnamské socialistické republiky;*
- *a další vnitřní účetní směrnice.*

Grafické zobrazení soustavy regulačních nástrojů je uvedeno v příloze č. 1.

2. 3 Komparace rozsahu vedení účetnictví Vietnamu a České republiky

Vietnamský účetní systém je od reformy dosud vázán a aplikován pro všechny podniky, které mají sídlo či místo podnikání na území Vietnamské socialistické republiky. Hlavním úkolem vietnamského účetnictví je vytvoření uspořádaného systému účetnictví se standardizovanými dokumentacemi včetně účetních knih, účetních záznamů a evidencí a standardizovaným účtovým rozvrhem. Účetní jednotky, které aplikují vietnamský účetní systém, by se měly řídit platnou výše uvedenou legislativou a dodržovat ji. Pokud by byla nějaká změna nebo úprava účetních postupů, metod či účtového rozvrhu potřebná pro splnění specifických podnikatelských činností, účetní jednotky musejí nejprve získat písemný souhlas Ministerstva financí Vietnamu.

Tabulka 2. 1: Regulace účetnictví ve Vietnamu a dopady na vedení účetnictví

Typy účetních jednotek	Dopad na účetní jednotky
všechny	Vedení účetnictví podle vietnamských účetních předpisů

(Zdroj: vlastní tvorba)

Stejně jako účetnictví ve Vietnamu, je české účetnictví regulováno státem zastoupeným Ministerstvem financí České republiky. Česká účetní legislativa (dále jen „ČÚL“) je vytvořena souborem právních předpisů, jejichž stěžejním bodem je také *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění*. Na tento zákon se přímo vztahují další právní předpisy například: *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění* ze dne 6. listopadu 2002 a nejnovější vyhláška ze dne 21. prosince 2010, tj. *Vyhláška č. 419/2010 Sb., kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů*. Podle ustanovení §36 odst. 1 zákona o účetnictví vydává Ministerstvo financí České republiky České účetní standardy (dále jen „standardy“), které jsou další nedílnou součástí ČÚL. Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování v souladu s ustanoveními zákona o účetnictví. Protože je Česká republika členským státem Evropské unie, má povinnost do svého vnitřního národního práva implementovat také směrnice Evropské unie. V české účetní legislativě zavádění směrnic ukládá zejména povinnost podnikům, které emitují cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, používat pro sestavování

konsolidovaných účetních závěrek a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.⁵

Tabulka 2. 2: Regulace účetnictví v České republice a dopady na vedení účetnictví.

Typy účetních jednotek	Dopady na účetní jednotky
Účetní jednotky emitují CP na kapitálových trzích EU	Vedení účetnictví dle Mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS)
Ostatní účetní jednotky	Vedení účetnictví podle české účetní legislativy

(Zdroj: vlastní tvorba)

2. 4 Konfrontace obecných východisek účetnictví

Obecné požadavky na vedení účetnictví jsou zakotveny v zákoně, vyhlášce a standardech. Mnoho požadavků na vedení účetnictví je v účetních systémech Vietnamu a České republiky shodných.

Zákon č. 03/ 2003/ QH11, o účetnictví je rozčleněn na sedm částí, které se dále dělí do kapitol. V kapitolách jsou pak rozděleny na jednotlivé paragrafy, odstavce a písmena. Stručný obsah tohoto zákona je následující:

- Část I. §1 – §16 Obecná ustanovení
- Část II. §17 – §47 Rozsah vedení účetnictví
 - Kapitola 1. §17 – §22 Účetní doklady
 - Kapitola 2. §23 – §28 Účty a účetní knihy
 - Kapitola 3. §29 – §34 Účetní závěrka
 - Kapitola 4. §35 – §38 Kontrola účetnictví
 - Kapitola 5. §39 – §41 Inventarizace majetku a závazků, úschova účetních písemností
 - Kapitola 6. §42 – §47 Vedení účetnictví při přeměnách účetní jednotky
- Část III. Účetní aparát a účetní
- Část IV. Účetní profese
- Část V. Státní správa v oblasti účetnictví
- Část VI. Odměny a pokuty

⁵ § 23a odst. 1 zákona č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví v platném znění.

➤ Část VI. Požadavky provádění

V obecném ustanovení tohoto zákona se účetnictví definuje takto:

„Účetnictví je sběr, zpracování, kontrola, analýza a poskytování ekonomických a finančních informací pod formou hodnoty, předmětu a pracovní doby.“⁶

„Finanční účetnictví je sběr, zpracování, kontrola, analýza a poskytování ekonomických a finančních informací účetní závěrkou pro subjekty mající potřebu používat informace účetní jednotky.“⁷

„Manažerské účetnictví je sběr, zpracování, analýza a poskytování ekonomických a finančních informací podle požadavků řízení a rozhodování o ekonomice a financích uvnitř účetní jednotky.“⁸

Z výše uvedené termínů je vidět, že pojetí účetnictví a jeho základní rozdělení se relativně shodují se českým účetnictvím.

Účetnictví v České republice představuje nástroj pro zachycení a zobrazení veškerých informací o hospodářské činnosti jakéhokoliv hospodařícího subjektu v peněžních jednotkách.

Jedním ze základních názorů, které ovlivňují vývoj účetnictví ve dvacátém století, je poznání, že způsob zobrazení podnikatelského procesu je třeba diferencovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké jsou rozhodovací úkoly. V této souvislosti je účetnictví rozděleno na dva hlavní účetní systémy - finanční účetnictví a manažerské účetnictví.

Cílem finančního účetnictví je poskytnout informace externím uživatelům, tj. externím subjektům. Naopak manažerské účetnictví slouží k řízení vnitřních podnikatelských procesů a jeho výstupy jsou podkladem pro manažerská rozhodnutí na všech stupních podnikového vedení.

Předmětem českého účetnictví obecně je sledovat informace o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Na rozdíl od předmětu českého účetnictví, zákon o účetnictví ve Vietnamu detailně předepisuje předmět vietnamského účetnictví pro jednotlivé účetní jednotky:

⁶ §4 odst. 1 zákona č.03/ 2003/ QH11, o účetnictví.

⁷ §4 odst. 2 zákona č.03/ 2003/ QH11, o účetnictví.

⁸ §4 odst. 3 zákona č.03/ 2003/ QH11, o účetnictví.

„Předmět účetnictví pro účetní jednotky hospodařící s prostředky ze státního rozpočtu nebo nepodnikatelskými subjekty a organizacemi jimi založenými zahrnuje:

- a) peníze, zásoby a dlouhodobý majetek;
- b) finanční zdroje a fondy;
- c) platby uvnitř a vně účetní jednotky;
- d) příjmy, výdaje a nakládání s rozdíly mezi příjmy a výdaji;
- e) příjmy, výdaje a saldo státního rozpočtu;
- f) finanční investice;
- g) státní dluhopisy;
- h) státní inventář;
- i) jiné majetky spojené s účetní jednotkou.

Předmětem účetnictví u organizací nefinancovaných ze státního rozpočtu jsou tyto položky:

- a) peníze, zásoby a dlouhodobý majetek;
- b) finanční zdroje a fondy;
- c) platby uvnitř a vně účetní jednotky;
- d) příjmy, výdaje a nakládání s rozdíly mezi příjmy a výdaji;
- e) jiné majetky spojené s účetní jednotkou.

Do předmětu účetnictví podnikatelských subjektů patří:

- a) dlouhodobý majetek a krátkodobý majetek;
- b) závazky a vlastní kapitál;
- c) obraty, náklady, jiné příjmy a výdaje;
- d) daně a jiné odvody do státního rozpočtu;
- e) výsledky hospodaření;
- f) jiný majetek spojený s účetní jednotkou.

Předmětem účetnictví bank, jiných finančních institucí, pojišťoven jsou:

- a) dlouhodobý majetek a krátkodobý majetek;
- b) závazky a vlastní kapitál;
- c) obraty, náklady, jiné příjmy a výdaje;
- d) daně a jiné odvody do státního rozpočtu;

- e) *výsledky hospodaření;*
- f) *jiné majetky spojené s účetní jednotkou;*
- g) *finanční investice;*
- h) *platby uvnitř a vně účetní jednotky;*
- i) *zástavy, ručení s peněžními hodnotami.*⁹

Účetní jednotky, dle §2 odst. 1 zákona o účetnictví Vietnamu jsou následující:

„Účetní jednotky jsou:

- a) *státní orgány, pracovní útvary a organizace, které jsou financovány ze zdrojů státního rozpočtu;*
- b) *pracovní útvary a organizace, které nejsou financovány ze zdrojů státního rozpočtu;*
- c) *podniky všech hospodářských odvětví, které jsou zřízeny platnými zákony a provozovány na území Vietnamské socialistické republiky včetně poboček a kanceláře zahraničních podniků působících ve Vietnamu;*
- d) *družstva;*
- e) *podnikatelé (OSVČ), a sdružení podnikatelů;*
- f) *účetní a jiné osoby, které mají vztah k účetnictví.*¹⁰

Rozsah účetních jednotek podléhajících povinnosti vedení účetnictví ve Vietnamu je širší než v České republice. Zde totiž zákon stanovuje také *ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, ale nemusejí vést účetnictví, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti nepřesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku.*¹¹

2. 5 Porovnání základních účetních zásad

Vedení účetnictví musí respektovat své zásady, které jsou zakotveny v takzvaných všeobecných účetních zásadách (principech). Tyto zásady jsou stanoveny nejen pro vedení účetnictví, ale také pro zpracování informačního výstupu účetnictví (sestavení účetní závěrky). Samy o sobě jsou tyto zásady poměrně obecné a jejich praktická interpretace v jednotlivých národních systémech účetnictví se může lišit. Na rozdíl od České republiky

⁹ §9 odst. 1, 2, 3, 4 zákona č. 03/ 2003/ QH11, o účetnictví.

¹⁰ §2 odst. 1 zákona č. 03/ 2003/ QH11, o účetnictví.

¹¹ §1 odst. 2 písm. e) zákona č. 563/ 1991Sb., o účetnictví v platném znění.

jsou účetní zásady ve Vietnamu zakotveny nejen v zákoně o účetnictví, ale i ve standardech. Tyto zásady jsou však vymezeny ve VAS 01 - *Všeobecný standard*. Odlišné účetní zásady v účetnictví mezi Vietnamem a Českou republikou jsou shrnuty v následující tabulce:

Tabulka 2. 3: Srovnání základních účetních zásad mezi Vietnamem a Českem

Účetní zásady	Česká republika	Vietnam
Zásada věrného a poctivého zobrazení (angl. <i>true and fair view</i>)	<i>Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti...</i> ¹²	<i>„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví objektivně, úplně a správně, aby věrně a poctivě zobrazilo skutečnosti, které jsou jeho předmětem.“</i> ¹³
Aktuální báze	<i>Transakce a jiné události, které mají pro podnik peněžní důsledky, se v účetnictví uznávají v době, kdy se udály (obvykle k datu transakce s třetí osobou), nikoli až/jen v době, kdy za ně přijata nebo uhrazena ekvivalentní částka peněz, a jsou vykázány v obdobích, k nimž se vztahují.</i> ¹⁴	<i>Účetní transakce a ostatní události podniku související s majetky, závazky, vlastním kapitálem, výnosy a náklady jsou uznány v období, kdy k nim dochází (nikoli v okamžiku příjmu či výdeje peněz), jsou zaznamenány v účetních knihách a zohledněny v účetních závěrkách za období, ke kterým se skutečně vztahují.</i> ¹⁵
Zásada neomezené (nepřetržité) doby trvání účetní jednotky	<i>Účetní jednotka je povinna zveřejňovat účetní informace, které vycházejí z předpokladu, že podnik bude v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti, a nemá tedy v úmyslu ani není nucen likvidovat nebo podstatně omezit činnost.</i>	<i>Účetní závěrka se normálně sestavují za předpokladu, že podnik nadále existuje a že bude i v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti. Dá se tudíž předpokládat, že podnik nemá ani záměr, ani není nucen likvidovat nebo podstatně zúžit rozsah svých činností. Pokud takový záměr nebo taková nutnost existují, musí být účetní závěrky sestaveny na odlišné bázi a tato báze musí být zveřejněna.</i>

¹² §7 odst. 2 zákona č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví v platném znění.

¹³ §7 odst. 3 zákon č. 03/ 2003/ QH11, o účetnictví.

¹⁴ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví – světový koncept IAS/IFRS. 5. aktual. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 544 s. ISBN 80–7273-129–7. Str. 46.

¹⁵ §3 VAS 01 – Všeobecný standard.

Účetní zásady	Česká republika	Vietnam
Historická cena	<p>Ocenění v historických cenách je postaveno na principu ocenění ve výši vynaložených nákladů v okamžiku pořízení. Jedná se o pořizovací cenu, nebo o ocenění ve skutečně vynaložených vlastních nákladech. Historická cena je velmi rozšířený způsob ocenění, ale v současnosti se v účetnictví a účetních závěrkách používají i jiné způsoby ocenění, a to zejména v oblasti oceňování finanční investice, finančních nástrojů, kde se standardně využívá aktuální tržní cenu (tzv. ocenění v reálných hodnotách).</p>	<p>Majetek je zaznamenán v historických cenách. Historickou cenou se rozumí částka peněz nebo jejich ekvivalentů vyplacených v okamžiku pořízení majetku. Majetek se oceňuje historickými cenami, které zahrnují cenu pořízení, manipulační náklady, dopravní náklady, montážní náklady, zpracování a jiné náklady související s pořízením majetku do okamžiku uvedení do provozu. Účetní jednotky nesmí změnit cenu aktiv zapsané v účetních knihách, pokud zákon nestanoví jinak.</p>
Zásada konzistence	<p>Tato zásada požaduje, aby účetní jednotka v případě možnosti volby používala stejné způsoby účtování a oceňování, a to nejen v rámci sledovaného účetního období, ale mezi jednotlivými účetními období, což je nezbytné k zajištění srovnatelnosti účetních informací.</p>	<p>Volba účetní politiky, účetní metody podniku je konzistentně aplikována nejméně v průběhu jednoho účetního období; v případě změn se musí účetní jednotky tyto změny zveřejňovat, zdůvodňovat a analyzovat s uvedením jejich vlivu na majetek a závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky v účetních výkazech.</p>
Zásada opatrnosti	<p>V souladu s touto zásadou by v účetnictví měly být vykázány jen takové zisky, jejichž účetní jednotka skutečně dosáhla. Na druhou stranu by měly být vykázány nejen realizované, ale i očekávané ztráty, jež jsou účetní jednotce k okamžiku uzavírání účetnictví známy.</p>	<p>Účetní jednotky používají metody ocenění majetku, způsoby členění nákladů a výnosů v souladu se zásadou opatrnosti, aby nevychýlily výsledek hospodaření.</p>
Zásada realizace	<p>Obecně je výnos realizován v okamžiku, kdy je plnění poskytnuto či předáno, a nikoliv v okamžiku, kdy je zapláceno. S touto zásadou je spojen požadavek na uznání nákladů, jež byly za účelem dosažení těchto výnosů vynaloženy, v totéž období, kdy byly realizovány výnosy.</p>	<p>Náklady a výnosy jsou zaznamenány v účetnictví tak, aby byly dodrženy jejich časová a věcná souvislost s příslušným obdobím. To znamená, že náklady přiřazují do toho období, ve kterém je uznán věcně související výnos, anebo do toho období, se kterým souvisí časově, a to v případě, že se k němu neváže přímo související výnos.</p>

Účetní zásady	Česká republika	Vietnam
Zásada významnosti	<i>Informace je významná (závažná), pokud by její vynechání nebo chybné uvedení mělo určitý vliv na úsudek nebo rozhodování osob, které tuto informaci používá.</i>	<i>Informace se považuje za významnou, jestliže by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů.</i>
Zásada účetní jednotky	<i>Tato zásada se týká vymezení toho, kdo je účetní jednotka.</i>	<i>Jedná se o rozsah účetních jednotek. Informace v účetnictví se týkají jedné konkrétní účetní jednotky, což má pro uživatele podstatný význam.</i>
Zákaz kompenzace	<i>Účetní jednotky jsou povinny účtovat o aktivech a pasivech, jakož i o finančních prostředcích státního rozpočtu a finančních prostředcích rozpočtu územních samosprávných celků, nákladech a výnosech v účetních knihách a zobrazovat je v účetních výkazech samostatně bez jejich vzájemného zúčtování.</i>	<i>Úřady, státní orgány, výzkumné instituce, státní agentury, které jsou financovány prostředky z fiskálního rozpočtu, jsou povinny mimo jiné účtovat dle obsahu státního rozpočtu.</i>

(Zdroj: vlastní zpracování na základě čerpání znalosti z odborných literatur)

2. 6 Kvalitativní požadavky spojené s vedením účetnictví

Kromě výše uvedených základních účetních zásad jsou další kvalitativní požadavky spojené s vedením účetnictví. Ty jsou v obou účetních systémech shodné tak, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví:

- úplné,
- včasné,
- přesné a pravdivé,
- srozumitelné,
- průkazné,
- srovnatelné,
- přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

2. 7 Stručný přehled vietnamských účetních standardů (angl. VAS)

Ministerstvo financí Vietnamu již vydalo 26 standardů, které se zabývají základními účetními principy, účetními zásadami, účetními metodami a postupy účtování v jednotlivých oblastech majetku a závazků, výnosů a nákladů pro jednotlivé typy účetních jednotek, problematikou ovlivňující věcnou náplň účetních závěrek, s cílem dosažení souladu při používání účetních politik a účetních metod účetními jednotkami. Některé z nich byly v průběhu používání novelizovány, některé byly zrušeny a nahrazeny novými. Následující tabulka dává nahlédnout do problémových okruhů, jež se ve VAS řeší:

Tabulka 2. 4: Přehled standardů v souboru VAS

Pořadové číslo	Číslo standardu	Název standardu
1.	Standard 01	Všeobecný standard
2.	Standard 02	Zásoby
3.	Standard 03	Dlouhodobý majetek hmotný
4.	Standard 04	Dlouhodobý majetek nehmotný
5.	Standard 05	Investice do nemovitostí
6.	Standard 06	Leasing
7.	Standard 07	Účtování investic do přidružených podniků
8.	Standard 08	Finanční informace o účastech ve společném podnikání
9.	Standard 10	Dopady změn směnných kurzů cizích měn
10.	Standard 11	Podnikové kombinace
11.	Standard 14	Výnosy a ostatní příjmy
12.	Standard 15	Stavební smlouvy
13.	Standard 16	Výpůjční náklady
14.	Standard 17	Daně ze zisku (DPPO)
15.	Standard 18	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
16.	Standard 19	Pojistné smlouvy
17.	Standard 21	Prezentace účetní závěrky
18.	Standard 22	Dodatečná zveřejňování v účetních závěrkách bank a obdobných finančních institucí
19.	Standard 23	Události po rozvahovém dni
20.	Standard 24	Výkaz o peněžních tocích
21.	Standard 25	Konsolidovaná účetní závěrka a účtování investic do dceřiných podniků
22.	Standard 26	Informace o spřízněných stranách
23.	Standard 27	Mezitímní účetní závěrka
24.	Standard 28	Vykazování podle segmentů
25.	Standard 29	Změny v účetních politikách – účetní odhady a chyby
26.	Standard 30	Zisk na akci

2. 8 VAS 01 – Všeobecný standard

2. 8. 1 Uznání stavebních prvků účetní závěrky dle VAS 01

Tento standard byl vydán a vyhlášen Rozhodnutím ministra financí ve Vietnamu č. 165/ 2002/ QD-BTC ze dne 31. prosince 2002. Cílem tohoto standardu je stanovit a uvést základní zásady a požadavky na účetnictví, prvky a vykazování účetních výkazů podniků, se záměrem:

- *vybudovat základ a vylepšit účetní standardy a konkrétní účetní předpisy podle jednotného modelu;*
- *pomáhat účetním jednotkám při tom, jak zapisovat do účetních knih a sestavit účetní závěrku podle standardů a předpisů, které byly unifikačně vydané, a jak postupovat se záležitostmi, které nejsou předepsány tak, aby zabezpečovaly informace v účetních závěrkách, jež zajistí loajalitu a racionalitu;*
- *pomáhat auditorům a kontrolorům zhodnotit soulad účetních závěrek se standardy a účetními legislativami;*
- *pomáhat uživatelům účetních výkazů, aby rozuměli a zhodnotili finanční informace, které byly sestaveny v souladu s účetními standardy a účetními předpisy.¹⁶*

Základní zásady a požadavky na účetnictví a prvky finančního výkaznictví stanovené v tomto standardu, které jsou dále detailně stanovené v konkrétních standardech, se vztahují na všechny účetní jednotky každé oblasti ekonomiky na celém území Vietnamské socialistické republiky.

Tento standard nenahrazuje specifické účetní standardy. Při realizaci se postupuje podle specifických účetních standardů. V případě, který specifické standardy nestanovují, se pak postupuje podle VAS 01 – Všeobecného standardu.¹⁷

Kromě základních účetních zásad a kvalitativních požadavků na účetnictví, jež byly zmiňovány v předchozí části, tento standard popisuje také základní prvky účetních výkazů. Základními prvky výkazu finanční pozice účetní jednotky (angl. „*Statement of Financial Position*“) jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál a v případě výsledovky (angl. „*Income*

¹⁶ §1 VAS 01 – Všeobecný standard.

¹⁷ §2 VAS 01 – Všeobecný standard.

Statement“) náklady a výnosy. VAS 01 – Všeobecný standard definuje jednotlivé základní prvky účetní závěrky následovně:

- **aktivum** (angl. „**Asset**“) je ekonomický zdroj ovládaný, řízený a používaný podnikem, jehož existence je výsledkem minulých transakcí nebo událostí a od něhož se očekává, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch.
- **závazek** (angl. „**Liability**“) je současnou povinností podniku, která vznikla na základě minulých transakcí a událostí, a její vypořádání vyvolá odliv podnikových zdrojů ekonomického prospěchu.
- **vlastní kapitál** (angl. **Owners' equity**) je zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků.
- **výnosy a jiné příjmy** (angl. „**Revenues and Other Incomes**“) jsou celkovou hodnotou ekonomických přínosů a prospěchů získaných podnikem v průběhu účetního období, které získávají z běžně výdělečných výrobních činností a jiných činností podniku, které přispívají ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než formou vkladů učiněných vlastníky kapitálu.
- **náklady** (angl. „**Costs**“) jsou celkovou hodnotou snížení ekonomického prospěchu během účetního období, a to jednak ve formě snížení (úbytku, poklesu) aktiv, jednak v podobě zvýšení (vzniku, růstu) dluhů; výsledkem je snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než formou výplaty vlastníkům kapitálu.

Při určení určitých položek vykázaných v účetních výkazech je třeba věnovat pozornost spíše jejich formě vlastnictví a ekonomické realitě než jejich právní formě. Například *v případě finančního leasingu je ekonomická realita taková, že nájemce získává ekonomický prospěch z užívání najatého majetku po většinu doby jeho životnosti. Současně ovšem uzavírá smlouvu, v níž se zavazuje za jemu poskytnutá práva platit částku přibližující se skutečné hodnotě majetku včetně příslušných finančních nákladů. Finanční leasing tedy vede ke vzniku položek, které vyhovují definici aktiv a závazků a které tudíž mají být v bilanci nájemce vykázané.*¹⁸

Definice prvků v účetních výkazech uvádí jen jejich podstatné charakteristiky, ale nespecifikuje kritéria, která musí být splněna jako podmínka jejich vykazování. S těmito kritérii se seznámíme následně:

¹⁸ §19 VAS 01 – Všeobecný standard.

Aktiva

V ustanovení paragrafu 20 tohoto standardu se vymezuje „**budoucí ekonomický prospěch**“ ztělesněný v aktivech jako *potenciální příspěvek ke zvýšení peněžních prostředků a jejich ekvivalentů nebo zamezení peněžnímu odtoku*. Tento potenciál tzv. budoucí ekonomický prospěch uložený v aktivech se může projevit různými podobami, zejména:

- a) *užitím odděleně nebo v kombinaci s jinými aktivy při výrobě výrobků či poskytování služeb určených k prodeji;*
- b) *na prodej nebo výměnu za jiná aktiva;*
- c) *použitím k vypořádání dluhů;*
- d) *rozdělováním mezi vlastníky podniku.*¹⁹

Standard dále specifikuje aktiva s fyzickou podobou, jako jsou to budovy, závody, stroje, zboží; a aktiva bez fyzické formy, jako jsou autorská práva, patenty, licence, ale tyto aktiva musejí přinést **budoucí ekonomický prospěch podniku** a být **kontrolovány podnikem**.

Závazky

Závazky představují aktuální (současné) povinnosti podniku, které vznikají v souvislosti s dodáním aktiva a s jinými právními povinnostmi nebo vstup podniku do neodvolatelné smlouvy o odebrání zboží. *Úhradu aktuálních závazků lze provádět různými způsoby, např.:*

- a) *platbou v hotovosti;*
- b) *úhradou jiným aktivem;*
- c) *poskytnutím služby;*
- d) *výměnou daného závazku jiným závazkem (např. splacení závazku za pořízení zboží z nově poskytnutého bankovního úvěru);*
- e) *přeměnou závazku ve vlastní kapitál (např. kapitalizací dluhu: věřitel se stává spoluvlastníkem podniku).*²⁰

¹⁹ §21 VAS 01 – Všeobecný standard.

²⁰ §27 VAS 01 – Všeobecný standard.

Vlastní kapitál

Tento standard VAS 01 – *Všeobecný standard* definuje tento stavební prvek rozvahy jako rozdílovou veličinu, neznamená to, že se v rozvaze vykazuje jakožto jediná položka. Navíc standard ještě specifikuje strukturu vlastního kapitálu, která zahrnuje:

- a) základní kapitál;
- b) emisní ážio;
- c) rezervní fondy a ostatní fondy tvořené ze zisku po zdanění;
- d) nerozdělený zisk;
- e) kurzové rozdíly;
- f) oceňovací rozdíly z přecenění majetku.

Samostatné naplnění výše uvedených definic není dostatečné pro vykázání stavebních prvků v účetních závěrce. Aby mohl být prvek v účetní závěrce vykázán, musí daná položka podle své povahy vyhovovat některé z definic pro aktivum, závazek či vlastní kapitál a dále splnit další kritéria pro její uznání jako rozvahové položky. Každá položka by se měla vykázat v účetní závěrce, jestliže splňují **současně** následující dvě kritéria:²¹

- a) *je velmi pravděpodobné (jisté), že ekonomický prospěch spojený s položkou bude do podniku přicházet nebo z něho odcházet v budoucnu;*
- b) *daná položka má cenu nebo hodnotu, kterou lze spolehlivě určit.*

Výnosy

Výnosy pocházející z běžných výdělečných činností podniku vyplývají zejména z tržeb z prodeje vlastních výrobků, z prodeje zboží a z poskytnutých služeb a dále z takového užití podnikových aktiv jinými stranami, které přináší podniku ekonomický prospěch ve formě úroků, dividend a licenčních poplatků.

Jiné příjmy zahrnují příjmy plynoucí z jiných činností, než jsou příjmy generované výdělečnými činy, např.: příjmy z likvidace nebo z prodeje dlouhodobého majetku, úroky z prodlení nebo pokuty od partnerů z důvodu porušení obchodních smluv apod.

²¹ Jež jsou obecná a to platí i pro rozpoznání položek ve výsledovce.

Náklady

Pojetí nákladů zobrazených ve výsledovce je zrcadlovým obrazem výnosů. Zahrnuje jak náklady, které vznikají v souvislosti s běžnými podnikatelskými, finančními, provozními transakcemi (jako jsou např. náklady na prodané vlastní výrobky, zboží, mzdové náklady, náklady na úvěry, poplatky, spotřeba materiálu, odpisy atd.), tak ostatní náklady, které vznikají jinak než v procesu běžných obchodních operací (jako jsou zejména náklady na likvidaci a prodej aktiv, uložené pokuty atd.).

2. 8. 2 Srovnání s českou účetní legislativou

V české účetní legislativě není znám termín „uznání stavebních prvků účetní závěrky“. Česká účetní legislativa je stavěna jiným způsobem než VAS. Ve VAS jsou dané přesné podmínky, za kterých může být aktivum, závazek nebo vlastní kapitál uznán, ale nejsou zde uvedeny žádné příklady. Je důležité, že při vykázání vždy záleží na rozhodnutí účetní jednotky samotné, zda daná položka splňuje kritéria pro uznání nebo je nesplňuje.

V české účetní legislativě nejsou vymezeny žádné stavební prvky účetní závěrky. Určité položky těchto stavebních prvků jsou definovány v českých účetních standardech, zejména pro finanční instituce, avšak klíčové definice se neinterpretují za použití minulých zkušeností a vědeckých poznatků. ČÚL tuto problematiku řeší výčtem položek, které spadají do jednotlivých součástí účetních výkazů. Výčet některých položek spadajících do výkazů účetní závěrky je uveden ve vyhlášce č. 500/ 2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 536/ 1991 Sb., o účetnictví v platném znění.

Rozdílnost přístupu vychází z podstaty obou systémů, kdy ČÚL dává jen jasné principy a určuje metody účtování jednotlivých položek, zatímco ve VAS jsou podrobně popsány podmínky uznání, oceňování a vykázání pro jednotlivé oblasti účetní závěrky. Navíc jsou zde detailně rozepsány i metody a postupy účtování, kterými se zabývá konkrétní standard a jeho interpretace.

Tabulka 2. 5: Základní prvky účetních výkazů v rámci VAS – 01 a ČÚL

Základní prvky	VAS – 01	ČÚL
Aktivum (angl. Asset)	Vymezení přesné	Nejsou zde uvedeny
Závazek (angl. Liability)	definice jednotlivých	přesné definice žádného
Vlastní kapitál (angl. Owners' Equity)	položek a kritéria	prvku, jen stanovuje
Výnosy (angl. Revenues and other incomes)	uznávání, podmínky	postupy, metody účtování.
<i>Výnosy z běžných podnikatelských činností</i>	vykázání.	
<i>Jiné příjmy, tj. výnosy z jiných činů a okolností</i>		
Náklady (angl. Costs)		

(Zdroj: vlastní tvorba)

III. Konfrontace DHM z pohledu českého a vietnamského účetnictví

Problematika dlouhodobých hmotných majetků je v rámci VAS upravena několika standardy. VAS 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek* (angl. *VAS 03 – Tangible Fixed Assets*) je hlavním účetním standardem, který upravuje dlouhodobý hmotný majetek. Kromě něj se dlouhodobým hmotným majetkem zabývají i standardy VAS 05 – *Investice do nemovitostí* (angl. *VAS 05 – Investment Property*) a VAS 06 – *Leasing* (angl. *VAS 06 – Leases*). Dalším důležitým právním předpisem, který byl vydán ministrem MF Vietnamu dne 20/ 10/ 2009 je tzv. *Oběžník č. 203 /2009/ TT – BTC, kterým se provádí režim řízení, využití a odepisování DHM*.

Hlavním předmětem mého zájmu je zaměřit se na standard VAS 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek* a dále na části těch standardů, které se nějakým způsobem dotýkají dlouhodobého hmotného majetku ve VAS 03, jak je uvedeno v následující tabulce:

Tabulka 3. 1: Standardy v souboru VAS týkající se DHM

Standard	Oblast
VAS 03 – Dlouhodobý hmotný majetek	Hlavní standard upravující DHM.
Další standardy týkající se oblasti DHM následně	
VAS 02 – Zásoby	Ocenění DHM ve vlastní výrobě
VAS 05 – Investice do nemovitosti	DHM drženy v podniku za účelem dosažení zisku v průběhu běžného účetního období
VAS 06 – Leasing	Pořízení DHM formou leasingu
VAS 14 – Výnosy a ostatní příjmy	Ostatní zisky/ ztráty z vyřazení DHM
VAS 16 – Výpůjční náklady	Aktivace úroků do historické ceny
VAS 18 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky	Náklady na vyřazení DHM

(Zdroj: vlastní tvorba)

Podobně jako u VAS neexistuje jeden standard nebo jediný právní předpis, který by komplexně upravoval celou oblast DHM, tak i v české účetní legislativě se k tomuto tématu vztahuje více paragrafů uvedených ve Vyhlášce č. 500/ 2002 Sb., i v zákoně o účetnictví, v zákoně o daních z příjmu a v ČÚS pro podnikatele. Jejich výčet společně s tím, jak na sebe uvedené předpisy navazují, uvádí tabulka 3. 2.

Tabulka 3. 2: České účetní legislativy vztahující se k DHM

ČÚL	Odkazy
Zákon č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví v platném znění	§6 odst. 3 Povinnost účetních jednotek inventarizovat majetek; §24 odst. 3 písm. b), odst. 4 a 5, <i>Ocenění jednotlivých složek majetku při nabytí více než jedné složky majetku, které však není nabytím podniku nebo jeho části;</i> §25 odst. 1 písm. a), b), j), k), <i>Ocenění jednotlivých složek majetku při jejich nabytí;</i> §28 <i>Odpisování dlouhodobého majetku;</i> §26 odst. 2 až 4, <i>Tvorba rezerv a opravných položek;</i> §26 <i>Realizace zásady opatrnosti k rozvahovému dni – tvorba opravných položek a rezerv;</i> §30 odst. 5 <i>Inventarizační rozdíly;</i> §30 odst. 6 <i>Vyúčtování inventarizačních rozdílů.</i>
Zákon č. 586/ 1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění	§26 až 32 <i>Odpis hmotného majetku;</i> §33 <i>Technické zhodnocení;</i> §33a <i>Závazné posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením</i>
Vyhláška 500/ 2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví	§7 <i>Dlouhodobý majetek;</i> §16 <i>Rezervy;</i> §26 <i>Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích obdobích;</i> §31 <i>Změna stavu rezerv opravných položek ve finanční oblasti,</i> §47 <i>Způsoby oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a vymezení nákladů s jeho pořízením souvisejících;</i> §55 <i>Postup tvorby a použití opravných položek;</i> §56 <i>Odpisování majetku;</i> §56a <i>Metoda komponentního odpisování majetku;</i> §57 <i>Postup tvorby a použití rezerv;</i> §61 <i>Metoda oceňování souboru majetku.</i>
České účetní standardy pro podnikatele	ČÚS 004 – Rezervy; ČÚS 005 – Opravné položky; ČÚS 007 – Inventarizační rozdíly; ČÚS 013 – Dlouhodobý hmotný majetek.

(Zdroj: MÜLLEROVÁ, L.; VOMÁČKOVÁ, H.; DVOŘÁKOVÁ, D. *Účetní předpisy pro podnikatele*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 604 s. ISBN 978-80-7357-435-2.

Vlastní grafická úprava)

3. 1 Obsahové vymezení dlouhodobého hmotného majetku

3. 1. 1 Dlouhodobý hmotný majetek z pohledu VAS

VAS 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek* je jedním z nejčasnějších standardů v rámci VAS. Tento standard nabyl účinnost od 1. ledna 2002, a byl vydán a zveřejněn poprvé s dalšími standardy VAS 02 – *Zásoby*, VAS 04 – *Dlouhodobý nehmotný majetek*, VAS 14 – *Výnosy a jiné příjmy* na základě Rozhodnutí ministra financí č. 149/ 2001/ QD – BTC dne 31/ 12/ 2001. Společně s prvním vydáním účetních standardů publikovalo Ministerstvo financí Vietnamu oběžník č. 89/ 2002/ TT – BTC dne 9/ 10/ 2002, kterým se provádějí některá ustanovení VAS 02 – *Zásoby*, VAS 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek*, VAS 04 – *Dlouhodobý nehmotný majetek* a VAS 14 – *Výnosy a jiné příjmy*. Přehled oběžníků pro jednotlivá vydání VAS je shrnut v příloze č. 2.

Cílem standardu VAS 03 je stanovit metody a postupy pro účtování dlouhodobého hmotného majetku. Základní problémy při účtování DHM spočívají v uznání DHM, určení jeho účetních hodnot, následných výdajů po výchozím uznání, ocenění po prvotním uznání, odpisování, vyřazení a některých dalších ustanoveních sloužících jako základ pro záznam účetnictví a sestavování účetní závěrky.

Tento standard se použije při účtování DHM s výjimkou případů, kdy jiný standard požaduje nebo dovoluje jiný účetní přístup.

Ostatní standardy mohou vyžadovat uznání položky DHM na základě přístupu odlišného od tohoto standardu např. VAS 06 – *Leasing*, nebo VAS 05 – *Investice do nemovitostí*, nicméně i v těchto případech všechny ostatní aspekty účetního přístupu k těmto aktivům, včetně odepisování, podléhají požadavkům hlavního standardu.

Podniky musí aplikovat tento standard, i kdyby byly ovlivněny změny cen, s výjimkou případů, kdy existuje statní rozhodnutí o přecenění DHM.

Standard pracuje s následujícími definicemi:

Dlouhodobý hmotný majetek (angl. **Tangible Fixed Asset**) se rozumí majetek s fyzickou hmotnou povahou, který podnik drží z důvodu používání ve výrobních a podnikatelských činnostech v souladu s kritérii uznání DHM. Tato kritéria uznávání DHM uvádí VAS 01 – *Všeobecný standard* následovně:

- jde o zdroj kontrolovaný podnikem, který je výsledkem minulých transakcí nebo událostí;
- je pravděpodobné (jisté), že budoucí ekonomický prospěch z tohoto zdroje poplyne do podniku.

Historická cena (angl. **Historical Cost**), což jsou veškeré náklady vynaložené podnikem na získání DHM k okamžiku uvedení do provozu.

Odpis (angl. **Depreciation**) je systematickou alokací odepisovatelné částky DHM po celou jeho dobu použitelnosti.

Odepisovatelná částka (angl. **Depreciable Value**) je historická hodnota (cena) v účetní závěrce minus (-) jeho zbytková hodnota.

Doba použitelnosti (angl. **Useful life**) je buď:

- časové období, po které se očekává, že podnik bude daný DHM používat nebo
- očekávané množství produktů či podobných jednotek, které je možno použitím DHM získat.

Zbytková hodnota (angl. **Liquidation Value**) neboli „likvidační hodnota“ je odhadovaná hodnota, kterou by podnik v současnosti získal z vyřazení DHM po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s vyřazením, kdyby DHM nyní byl v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci své doby životnosti. Cílem zbytkové hodnoty je v podstatě odepsat jen tu část DHM, která je podnikem spotřebovávána, což zároveň splňuje i požadavek rámcového standardu na věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů.

Příklad 3. 1 Zbytková hodnota

Podnik koupil nový stroj za 150 mil. VND, předpokládaná doba využitelnosti je pět let a po skončení této doby podnik očekává, že jej za 50 mil. VND prodá.

Roční odpis při rovnoměrném odpisování tedy činí: $(150 - 50) / 5 = 2$ mil. VND. Při prodeji stroje za 50 mil. VND podnik nevykáže ani zisk, ani ztrátu.

Pokud by zbytková hodnota nebyla uvažována, činil by roční odpis $150 / 5 = 30$ mil. VND, a při prodeji stroje by podnik vykázal zisk (jiné příjmy) ve výši 50 mil. VND. Tímto by v jednotlivých letech byly zároveň nadhodnoceny odpisy.

Reálná hodnota (angl. **Reasonable Value**) je hodnota, za níž DHM může být směněn mezi znalými a ochotnými stranami v transakci za obvyklých podmínek.

Zůstatková cena (angl. **Residual Value**) je rozdíl mezi historickou hodnotou (cenou) a souhrnem kumulovaných odpisů (hodnotou oprávek).

Zpětně ziskatelná hodnota (angl. **Recoverable Value**) je vyšší částka z čisté prodejní ceny DHM a jeho hodnoty z užívání.

Požadavkem tohoto standardu je, aby aktivum bylo uznáno jako DHM, pokud vyhovuje definici uvedené ve VAS 01 – *Všeobecný standard* a zároveň splňuje současně všechny následující čtyři (4) kritéria:

- a) *je pravděpodobné (jisté), že budoucí ekonomický prospěch z využití tohoto aktiva poplyne do podniku;*
- b) *historická hodnota (cena) daného aktiva je spolehlivě oceněna;*
- c) *doba použitelnost daného aktiva je delší než jedno účetní období;*
- d) *aktivum splňuje stanovenou hodnotu podle dosavadních předpisů.²²*

Stanovená hodnota podle dosavadních předpisů je hodnota DHM vyšší než 10 mil. VND. Tato významná hranice pro určení a vykazování DHM v bilanci je zakotvena v Oběžníku č. 203 /2009/ TT – BTC, kterým se provádí režim řízení, využití a odepisování DHM dne 20 / 10/ 2009. Ustanovení paragrafu 3 odst. 1 písm. c) tohoto oběžníku pevně předepisuje, že historická hodnota DHM musí být spolehlivě oceněna a musí být vyšší než 10 000 000 VND.

Ve standardu VAS 03 je dále ujasněno, že je možné uznat jako DHM i významný náhradní díl, který se bude využívat déle než jeden rok. Nevýznamné náhradní díly se mají vykazovat jako zásoby, podle VAS 02 – Zásoby. Je taky možné agregovat obdobné položky (formy, nástroje, zápustky), které samy o sobě nejsou významné, a až na tento celek aplikovat kritéria pro uznání DHM. Agregované položky jsou pak v účetnictví sledovány jako jeden celek a jsou také jako celek odepisovány. DHM se musí ocenit náklady na jeho pořízení v době, kdy jsou vynaloženy. Následné výdaje např. opravy a údržba se nezahrnují do ocenění DHM. Standard výslovně zmiňuje, že podstatné části DHM, které se opotřebovávají rychleji a budou muset být nahrazeny dříve, než samotný DHM, se vykazují jako samostatný DHM se všemi náležitostmi. Při výměně částí se postupuje účetně stejně jako při vyřazení DHM.

²² §6 VAS 03 – Dlouhodobý hmotný majetek.

Příklad 3. 2 Komponentní odpisování DHM

Společnost GARCO 10, a. s., jejímž předmětem činnosti je výroba textilu a textilních výrobků, zakoupila v roce 2005 náhradní díly do výrobní linky. Jednalo se o motor za 350 mil. VND a soubor jiných náhradních dílů nezbytných k provozu výrobní linky za 240 mil. VND. Soubor náhradních dílů se vyměňuje po 2 letech a motor podle počtu odpracovaných hodin (po 5 000 hodinách). Předpokládá se, že výrobní linka odpracuje v roce 2006 2 200 hodin, v roce 2007 1 800 hodin a v roce 2008 1 000 hodin. Výměna náhradních dílů proběhne v roce 2007. Výrobní linka se odepisuje lineárně po dobu 6 let. Jak budou vypadat odpisy v jednotlivých letech a jaký bude dopad do výsledovky v případě uplatnění náhradních dílů jako komponentního přístupu? Jaký by byl dopad v případě zařazení motoru a soubor náhradních dílů do zásob?

Řešení:

V roce 2005 společnost GARCO 10, a. s. zařadí nakoupené náhradní díly do položky DHM a začne je odepisovat. Odpisy motoru budou do roku 2009 nulové, protože se odvíjí od počtu odpracovaných hodin. Soubor náhradních dílů bude do doby namontování odepisován jako výrobní linka, tj. doba využitelnosti výrobní linky je 6 let, po jejich namontování budou odepisovány lineárně po dobu 2 let.

Tabulka 3. 3: Výpočet odpisů náhradních dílů v jednotlivých letech a dopady do výsledovky

Rok	Odpis motoru (v mil. VND)	Odpis souboru náhradních dílů (v mil. VND)	Dopady do výsledovky
2005	0	40	40
2006	154	40	194
2007	126	80	206
2008	70	80	150
2009	0	0	0

(Zdroj: vlastní výpočty)

Výpočet odpisu motoru např. v roce 2008 = $(350/5000) \times 1000 = 70$.

Výpočet odpisu souboru náhradních dílů např. v roce 2005 = $240/6 = 40$.

Výpočet odpisu souboru náhradních dílů např. v roce 2007 = $(240-80)/2 = 80$.

V případě zařazení motoru a souboru náhradních dílů do zásob bude celá hodnota obou položek součástí nákladů v roce 2005. Ty budou tedy činit 590 mil. VND. Tento postup je využíván např. v České republice.

Podle VAS 03 je DHM klasifikován do 6 tříd podle společných vlastností a účelu použití ve výrobních a podnikatelských činnostech. Standard uvádí těchto 6 tříd DHM:

- a) domy a architektonické objekty;
- b) stroje a zařízení;
- c) dopravní prostředky, dopravní kanály a zařízení;
- d) manažerská zařízení a přístroje;
- e) vytrvalá zahrada stromů a dospělá zvířata;
- f) jiný DHM.

3. 1. 2 Dlouhodobý hmotný majetek z pohledu ČÚL

V České republice je situace blízká VAS, a to v tom smyslu, že existuje systematický předpis, jak se k účtování a vykazování DHM chovat. Konkrétně se jedná o ČÚS 013 – *Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek*. Dále pak zákon č. 563/ 1991 Sb., *o účetnictví v platném znění a vyhláška č. 500/ 2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví ve znění pozdějších předpisů*. Zákony a vyhlášky jsou v obou účetních systémech normativními předpisy, a pro účetní jednotky to znamená povinnost je dodržovat. Hlavní rozdíl je v tom, že České účetní standardy (dále jen ČÚS) jsou pouhým doporučením ministerstva financí České republiky pro účetní jednotky, jak účtovat. Účetní jednotky se tedy mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz. Naopak ve VAS se jedná o závazné předpisy a účetní jednotky na území Vietnamské socialistické republiky při vedení účetnictví podle nich postupovat musí.

Pokud se zabýváme obsahovým vymezením DHM podle ČÚL, je shodné s VAS. Stanovuje, že se jedná o hmotný majetek, který využívá účetní jednotka déle než jeden rok a jeho hodnota převyšuje hodnotu stanovenou ve vnitropodnikové směrnici.

Obsahové vymezení DHM zachycuje následující tabulka:

Tabulka 3. 4: **Obsahové vymezení DHM dle ČÚL²³**

Položky DHM
B. II. 1. Pozemky: <ul style="list-style-type: none"> – pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud se nejedná o zboží.
B. II. 2. Stavby bez ohledu na výši ocenění a dobu využitelnosti: <ul style="list-style-type: none"> – stavby, budovy, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů; – otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace; – byty a nebytové prostory.
B. II. 3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí: <ul style="list-style-type: none"> – předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění; – samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou při respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.
B. II. 4. Pěstitelské celky: <ul style="list-style-type: none"> – ovocné stromy nebo ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o stanovené výměře a hustotě; – trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.
B. II. 5. Dospělá zvířata a jejich skupiny: <ul style="list-style-type: none"> – dospělá zvířata a jejich skupiny (např. stáda, hejna) s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou při respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.
B. II. 6. Jiný dlouhodobý majetek: <ul style="list-style-type: none"> – umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty bez ohledu na výši ocenění.
B. II. 7. Nedokončený DHM: <ul style="list-style-type: none"> – pořizovaný DHM po dobu jeho pořízení do uvedení do stavu způsobilého k užívání.
B. II. 8. Poskytnuté zálohy na DHM: <ul style="list-style-type: none"> – krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení DHM.
B. II. 9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku: <ul style="list-style-type: none"> – kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku sníženým o převzaté závazky; – kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti a souhrnem ocenění jeho jednolitých složek majetku sníženým o převzaté závazky.

(Zdroj: podle ustanovení §7 vyhlášky č. 500/ 2002 Sb., vlastní grafická tvorba)

²³ §7 Vyhláška č. 500/ 2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví v platném znění.

Takový přesný výčet obsahu jednolitých položek DHM a povinné dodržení názvů a číselných označení těchto položek při vykazování v rozvaze ve VAS nenajdeme. Ve vymezení základní pojmů existují významné rozdíly. ČÚL nedefinuje základní prvky účetních závěrek, případně je uveden pouhý položkový výčet, ale obecné definice chybí. Naopak VAS definují charakter DHM a dalších prvků účetní závěrky nejen v rámcovém standardu VAS 01 – *Všeobecný standard*, ale i ve standardu VAS 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek*. Zásadní rozdíl pak spočívá v tom, že podle VAS se za DHM považuje i majetek, který účetní jednotka kontroluje (nemusí ho vlastnit) – příklad vykazování finančního leasingu bude uveden ve čtvrté části diplomové práce – kdežto v České republice musí mít majetek účetní jednotka ve vlastnictví, aby jej mohla vykázat v rozvaze. Z toho samozřejmě mohou vznikat velké rozdíly v bilanci účetních jednotek.

3. 2 Pořízení DHM a jeho zachycení v účetnictví

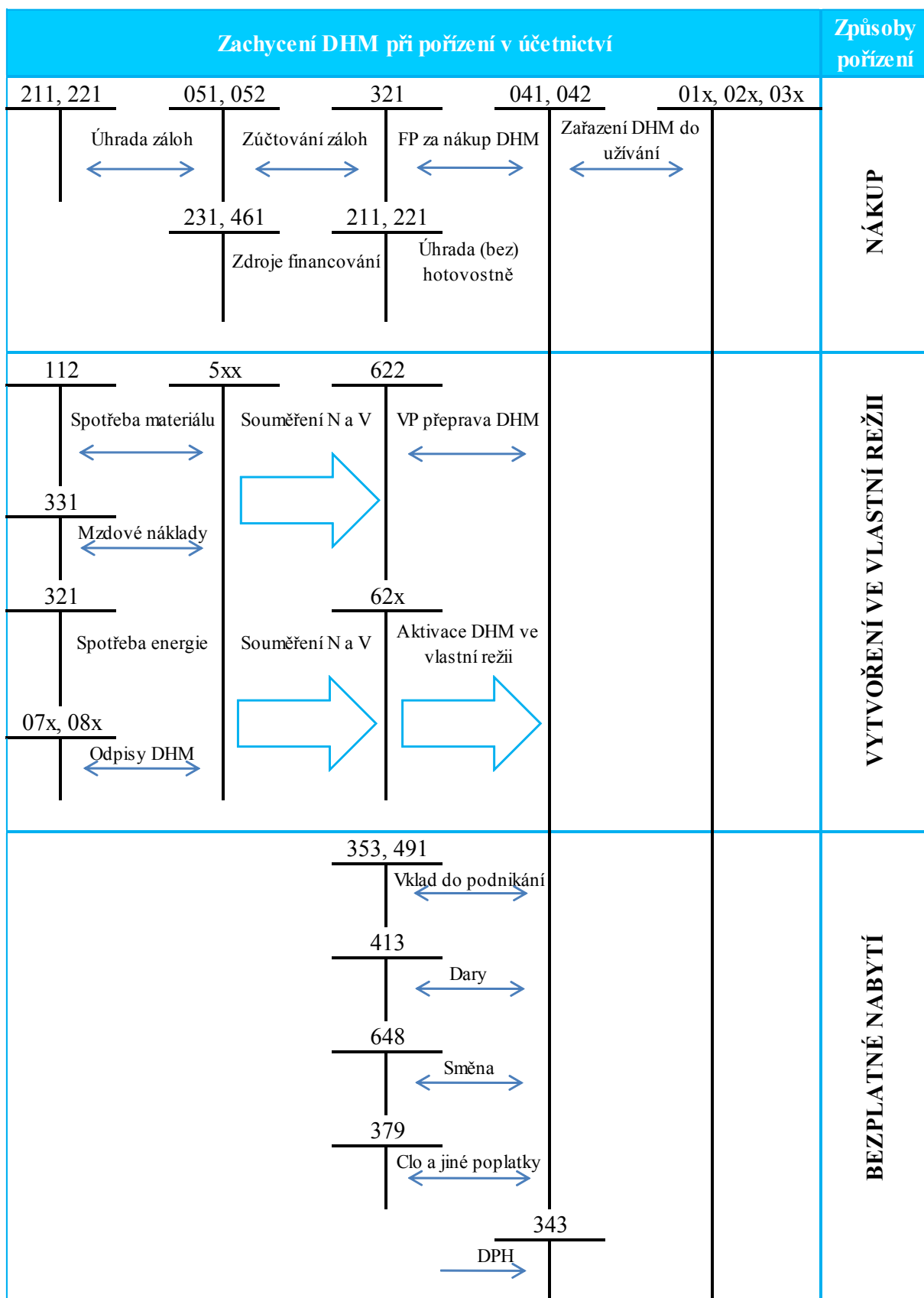
Oba účetní systémy poskytují stejné možnosti nabytí DHM, tj. DHM může být pořízen zejména následující způsoby:

- nákupem,
- vlastní výrobou,
- bezplatným nabytím např. vkladem, darováním, převodem, směnou,
- formou finančního leasingu.

Mezi nejčastější způsoby nabytí DHM účetní jednotkou patří **nákup** případně vklad či převod z osobního užívání do podnikání. Nejméně používaným způsobem nabytí DHM je **směna** majetku. Podle mého názoru je důvodem to, že směna majetku pro účetní jednotku je časově velice náročná. Pořízení DHM formou **finančního leasingu** bude věnována samostatná kapitola. Účetní jednotka může majetek nabýt také **vlastní výrobou**, ale tento způsob je v praxi poměrně méně častý, protože je zde požadováno více výrobních faktorů a vědeckotechnických podmínek. Jedná se tedy o nejen časově, ale i finančně velmi náročnou situaci. Další možností je nabýt majetek **darem, vkladem, převodem nebo jiným bezplatným způsobem**.

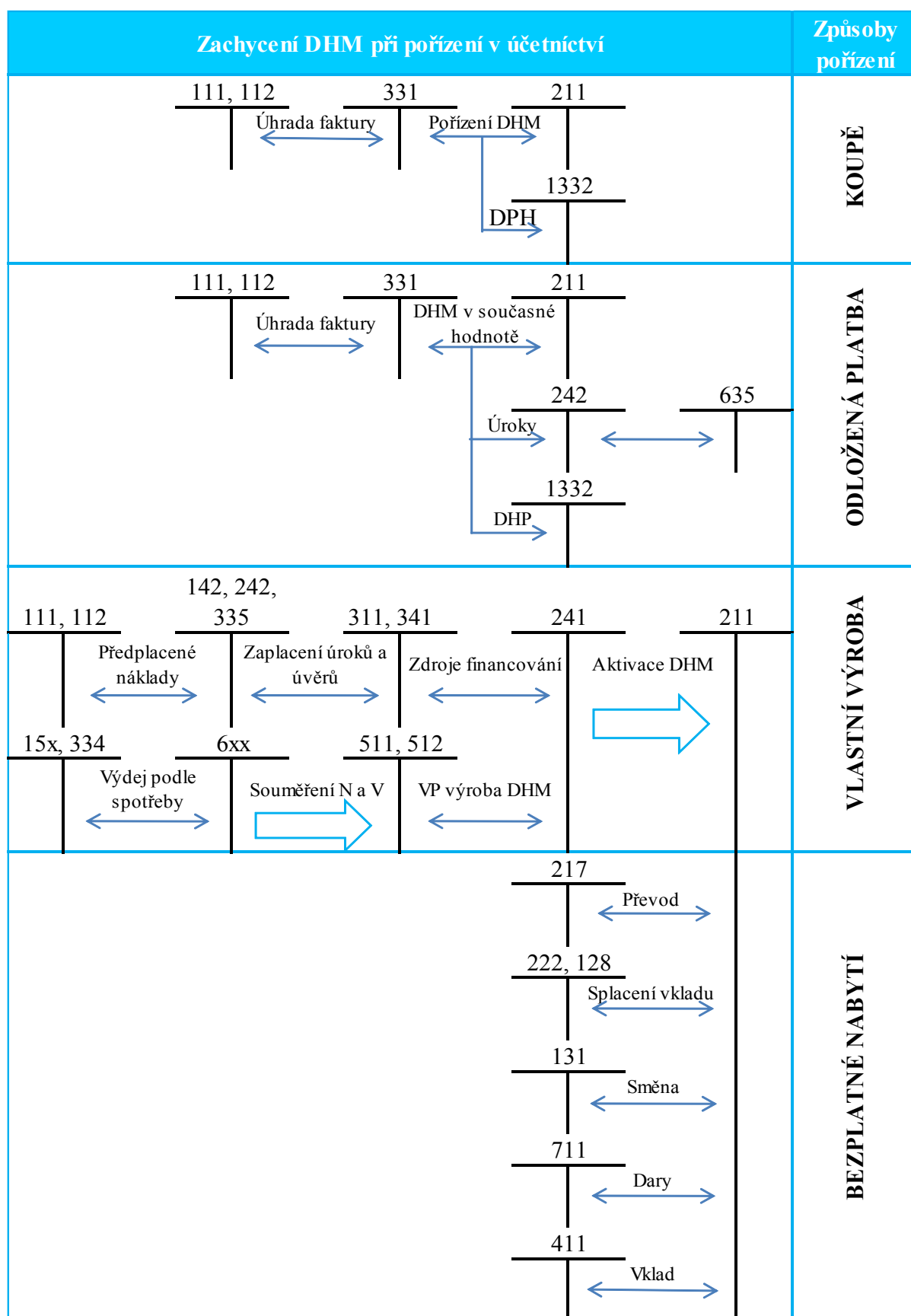
Následující schéma zobrazuje účetní zachycení DHM při pořízení:

Schéma 3. 1: Pořízení DHM podle ČÚL



(Zdroj: vlastní tvorba)

Schéma 3. 2: Pořízení DHM podle VAS



(Zdroj: vlastní tvorba)

3. 3 Oceňování při pořízení DHM

Při pořízení DHM se oceňuje majetek pořizovací cenou a vedlejšími náklady, tzv. *historickou cenou*. Toto základní pravidlo je požadováno v obou účetních systémech, a takové pravidlo jsme mohli najít i v mezinárodně uznávaných účetních systémech, tj. IFRS a US GAAP. Domnívám se, že s tzv. historickou cenou při nabytí majetku bychom se mohli setkat ve všech účetních legislativách po celém světě. Rozdíly budou jen v tom, co se do pořizovací ceny a vedlejších nákladů bude moci zahrnout.

Vhodný typ oceňování DHM při nabytí vyžadují účetní jednotky obou účetních systémů na základě způsobu pořízení majetku, jak znázorňuje následující tabulka:

Tabulka 3. 5: Oceňování při pořízení DHM

Způsob pořízení DHM	Ocenění dle ČÚL	Ocenění dle VAS
Nákupem	Pořizovací cena	Historická cena
Vlastní výroba, resp. ve vlastní režii	Vlastní náklady	Historická cena
Bezplatné nabytí (Zdroj: vlastní tvorba)	Reprodukční pořizovací cena	Historická cena

3. 3. 1 Oceňování DHM při pořízení podle VAS

Historická cena při **nákupu DHM** dle ustanovení paragrafu 14 VAS 03 zahrnuje:

- nákupní cenu (cena pořízení) včetně dovozních cel a nevratných daní, sníženou o výši obchodních slev a rabatů,
- veškeré vedlejších náklady na dopravu DHM na místo určení, náklady na uvedení DHM do stavu, kdy bude schopno provozu, jaký požaduje účetní jednotka (náklady na přípravu místa, instalaci, montáž, náklady na testování správné funkčnosti DHM, případně snížené o zisk z prodeje vzorků vyrobených při testování, odměny specializovaným odborníkům jakou jsou např. architekti a inženýři).

V paragrafu 17 VAS 03 jsou popsány i příklady nákladů, které **nesmí** zahrnout do historické ceny, jako např.:

- administrativní náklady, všeobecné režijní náklady,
- náklady na školení pracovníků,
- jiné náklady, pokud nepřímo souvisí s pořízením a uvedením DHM do provozuschopného stavu.

Je důležité si uvědomit, že tento výčet položek historické ceny ve VAS není konečný. Jedná se o pouhé příklady, a je na každé účetní jednotce, aby pečlivě zvážila, co se vztahuje přímo k pořízení DHM, co je možné zahrnout do historické ceny a co už ne.

Náklady se samozřejmě vyjadřují v peněžní hodnotě k datu pořízení. Rozdíl oproti českým standardům je v tom, že pokud je platba za pořízení položky DHM v delším časovém horizontu, je historická cena DHM oceněna v současné hodnotě budoucí úhrady. Rozdíl mezi nominální hodnotou závazku a jeho současnou hodnotou je uznán jako úrok po dobu splatnosti závazku (nikoliv rovnoměrně). Pokud tento pořizovaný DHM splňuje definici způsobilého aktiva, resp. nedokončeného aktiva podle VAS 16 – *Výpůjční náklady*, může být úrok v souladu s tímto standardem kapitalizován (viz dále). *Způsobilé aktivum* je nedokončené aktivum, které potřebuje značný časový úsek na dokončení (více než 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích), aby se stalo způsobilým pro další použití nebo prodej.²⁴

Příklad 3.3 Odložené platby při pořízení DHM²⁵

Účetní jednotka koupila stroj v hodnotě 540 mil. VND dne 1. ledna 2010, úhrada je splatná ve třech stejných částkách k 31. prosinci 2010, 31. prosinci 2011 a 31. prosinci 2012. Diskontní sazba je 7%.²⁶

Řešení:

První platba 180 mil. VND bude uhrazena 31. prosince 2010, tedy rok po pořízení stroje; další platby proběhnou ve druhém a třetím roce od data pořízení. Historická cena musí být stanovena k datu pořízení stroje a k tomuto datu musí být tyto tři platby diskontovány.

²⁴ §3 VAS 16 – Výpůjční náklady (angl. VAS 16 - Borrowing Costs).

²⁵ V příkladu se neaktivuje výpůjční náklady do historické ceny DHM při pořízení.

²⁶ Diskontní úroková sazba dle vyhlášení Vietnamské národní banky. Dostupný z www: <
http://www.sbv.gov.vn/wps/portal/!ut/p/c5/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3hnd0cPE3MfAwN3r0BnA093r2ALEyvdDAwMLM_1wkA7cKgxMIffGOICjgb6fR35uqn5Bdnaao6OiIgCws9R4/dl3/d3/L2dJQSEvUUt3QS9ZQnZ3LzZfMEQ00TdGNTQwR0YyNzBJT1JFUvNBRDJTRDQ!/?WCM_GLOBAL_CONTEXT=/wps/wcm/connect/sbv_vn/sbv_vn/vn.sbv.currency/vn.sbv.currency.profit/vn.sbv.currency.profit2.cnt?

Současná hodnota závazku: $\frac{180000000}{1+0,07} + \frac{180000000}{(1+0,07)^2} + \frac{180000000}{(1+0,07)^3} = 472\,376\,888 \text{ VND.}$

Úrok: $540\,000\,000 - 472\,376\,888 = 67\,623\,612 \text{ VND.}$

Rozdělení úroku:

1. rok: $472\,376\,888 \times 0,07 = 33\,066\,382 \text{ VND.}$
2. rok: $325\,443\,270 \times 0,07 = 22\,781\,029 \text{ VND.}$
3. rok: $67\,623\,112 - (33\,066\,382 + 22\,781\,029) = 11\,775\,701 \text{ VND.}$

Schéma 3. 3: Účtování při pořízení DHM s odloženými platbami dle VAS

111, 112	331	2112
3) k 31. 12. 2010 3) 180 000 000 VND → včet. 33 066 382 VND	1) k 1. 1. 2010 1) 472 376 888 VND	
		242
4) k 31. 12. 2011 4) 180 000 000 VND → včet. 22 781 029 VND	2) k 1. 1. 2010 2) 67 623 112 VND	k 31. 12. 2010
	k 31. 12. 2010	3) 33 066 382 VND 3) ←
5) k 31. 12. 2012 5) 180 000 000 VND → včet. 11 775 701 VND	KZ: 34 556 730 VND	k 31. 12. 2011
	k 31. 12. 2011	4) 22 781 029 VND 4) ←
	KZ: 11 775 701 VND	k 31. 12. 2012
	k 31. 12. 2012	5) 11 775 701 VND 5) ←
	KZ: 0	
		635

(Zdroj: vlastní tvorba)

Případ odložené splatnosti platby v rámci ČÚL se nepředepisuje žádným zvláštním způsobem. Časová hodnota peněz zde není brána v úvahu (závazek se neoceňuje současnou hodnotu budoucí platby) a účetní zachycení představuje běžné vyúčtování závazku v budoucích hodnotách.

Účetní jednotka pořizuje DHM nejen formou nákupu, ale může si ho vyrábět i sama. V české účetní legislativě se setkáváme s termínem vlastní režie. Do historické ceny DHM nabytého formou **vlastní výroby** patří:

- veškeré přímé náklady vztahující se k výrobě DHM, výrobní režii, plus (+) další náklady související s uvedením DHM do užívání jako jsou to náklady na instalaci, montáž apod.

VAS 03 vylučuje, aby historická cena neobsahovala nerealizovatelný (interní) zisk podniku. Do historické ceny DHM pořízeného formou vlastní výroby ale nepatří:

- nepřiměřené množství zmetků, práce a ostatních nákladů,
- skladovací náklady,
- nepřeměřené administrativní náklady,
- prodejní náklady aj..

Jako nejzajímavější a také nejvíce diskutabilní položku bych uvedl „**nepřiměřené množství zmetků a práce**“ na výrobě DHM. Jistě se za tímto termínem skrývá dobrý úmysl, ale mám určité pochybnosti při určování hranice nepřiměřenosti množství. Nejvíce asi záleží na rozhodnutí účetní jednotky a případné pečlivosti auditora.

Dalším způsobem nabytí DHM je **směna**. Jedná se o jednu z možností pořízení DHM nepeněžními transakcemi (bezplatného nabytí DHM). Nepeněžní transakce, kdy se vymění nepotřebný majetek, je směnnou transakcí s komerční povahou, a proto může mít výsledkový dopad. Směnná transakce má komerční povahu v situacích, kdy peněžní toky vyvolané získaným DHM se odlišují od peněžních toků, které byly charakteristické pro poskytnutý DHM. Získaný DHM také může být oceňován svou reálnou hodnotou, pokud je tato hodnota průkaznější než reálná hodnota poskytovaného DHM. Reálná hodnota neboli „Fair value“ je tržní hodnota dosažená za obvyklých podmínek v nezávislé transakci mezi nespřízněnými stranami, tzv. arm's length transaction (zkratka ALT). Takovou cenu nelze ale pokaždé stanovit. Pokud se nejedná o komerční transakci, je velice náročné fair value určit. V případě, že není možné cenu zjistit, dovoluje standard účetní jednotce ocenit majetek, kterého se zbavuje, zůstatkovou hodnotou (účetní hodnota).

3. 3. 2 Oceňování DHM při pořízení podle ČÚL

Česká účetní legislativa vymezuje tři způsoby pro oceňování DHM při nabytí, tj. pořizovací cenou, vlastními náklady a reprodukční pořizovací cenou.²⁷ V podstatě jsou to stejné způsoby ocenění jako ve VAS.

Pořizovací cena je definována jako cena, za kterou byl majetek pořízen (cena pořízení) a dále vedlejší náklady související s jeho pořízením.

Dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje při **nákupu** pořizovací cenou a náklady souvisejícími s jeho pořízením. V ustanovení paragrafu 47 vyhlášky je stanoveno, co do pořizovací ceny patří a co ne. **Součástí oceňování DHM a jeho technického zhodnocení při nákupu** jsou zejména následující náklady:

- příprava a zabezpečení pořizovaného majetku (např. odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, expertízy, patentové rešerše, předprojektové přípravné práce apod.);
- úroky z úvěrů na pořízení DHM, pokud tak účetní jednotka rozhodne;
- odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské a lesní půdy;
- průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce včetně variantních řešení, zařízení stavenišť, odstranění porostu a příslušné terénní úpravy;
- clo;
- doprava, montáž a umělecká díla tvořící součást stavby, vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby, náhrady majetkové újmy majiteli nebo nájemci nemovitosti;
- úhrada podílu na oprávněných nákladech dodavatele spojených s připojením a zajištěním požadovaného příkonu nebo dodávky plynu a tepla;
- zkoušky před uvedením DHM do provozuschopného stavu, zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořizování DHM a nekonzervační práce v případě pokračování.

²⁷ §25 odst. 1 písm. a) b) a l) zákona č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví v platném znění.

Součástí ocenění DHM a jeho technického zhodnocení naopak **nejsou** zejména tyto náklady:

- opravy a údržba;
- náklady nájemce na uvedení najatého DHM do předchozího stavu;
- kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení;
- nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba;
- náklady na zaškolení pracovníků;
- náklady na vybavení pořizovaného DHM zásobami;
- náklady na biologickou rekultivaci, náklady spojené s přípravou a zabezpečením DHM vzniklé po uvedení pořizovaného DHM do užívání.

Položky zahrnuté do pořizovací ceny jsou podle ČÚL v podstatě stejné jako u VAS. ČÚL detailně vymezuje i náklady, které jsou a nejsou součástí ocenění DHM při nabytí formou nákupu. Rozdíl spočívá v určení data užívání. ČÚL totiž berou za datum ukončení aktivace datum zařazení do užívání, kdežto ve VAS se přestávají náklady aktivovat, jakmile je aktivum v provozuschopném, zamýšleném stavu, což může být také podstatný rozdíl.

Vlastní náklady u DHM vytvořeného ve vlastní režii představují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady (výrobní režie) vztahující se k výrobě nebo jiné činnosti. ČÚL už nevymezuje taxativně náklady, které se smí a nesmí zahrnout do složky oceňování DHM ve vlastní režii. Záleží vždy na rozhodnutí účetní jednotky samotné.

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Tato cena je stanovena buď podle zákona č. 151/ 1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů v platném znění či kvalifikačním odhadem znalce. V praxi se běžně používá reálná hodnota, nebo účetní hodnota pořízeného či pozbytého DHM. V obou účetních systémech není vyvíjen tlak na přecenění a vykázání reálnější hodnoty DHM.

3. 3. 3 VAS 16 – Výpůjční náklady a jejich aktivace do historické ceny

Součástí historické ceny DHM jsou i výpůjční náklady (*borrowing costs*) v souladu s VAS 16 – Výpůjční náklady. Aktivaci výpůjčních nákladů do historické ceny při pořízení DHM je věnována samostatná kapitola, tak jako na ně MF Vietnamu vydalo samostatný standard VAS 16.

Ve standardu VAS 16 je hned v paragrafu sedm výslovně naspáno, že by účetní jednotka měla aktivovat do historické ceny ty úrokové náklady, které přímo účelově souvisejí s pořízením nebo výrobou DHM.²⁸ VAS 16 popisuje výpůjční náklady jako úroky a ostatní náklady, které účetní jednotka vynaložila ve spojení s využitím cizích zdrojů. Výpůjční náklady zejména zahrnují:

- *úroky z bankovních úvěrů, krátkodobých a dlouhodobých půjček včetně úroků z kontokorentních účtů;*
- *odpisování diskontů a prémie související s půjčkami prostřednictvím emise dluhopisů;*
- *odpisování vedlejších nákladů vynaložených v souvislosti s uzavřením půjček;*
- *finanční náklady z titulu finančního leasingu (v souladu s VAS 06 – Leasing).²⁹*

Základní podmínkou pro aktivaci výpůjčních nákladů do historické ceny DHM při pořízení je, že se musí jednat o tzv. **nedokončené aktivum** (ČÚL používá termín „*způsobilé aktivum*“). Mezi další důležité podmínky patří i to, že úroky musí účetní jednotka spolehlivě měřit a jejich aktivace účetní jednotce přináší v budoucnosti nějaký ekonomický výnos.

Určit výši výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci není problém u finančních zdrojů, které jsou přímo účelově využity na pořízení konkrétního nedokončeného aktiva – např. úvěr na pořízení výrobní haly, půjčky na nákup výrobního zařízení či stroje. Složitější případ nastane v situaci, kdy by bylo více finančních prostředků nebo pouze část z nich použito na pořízení různých nedokončených aktiv. V takových případech se pro správné

²⁸ §7 VAS 16 – Výpůjční náklady (angl. „Borrowing costs directly related to the construction investment or production of uncompleted assets shall be accounted into the value of such assets (capitalized) when the conditions prescribed in this standard are fully met.“ [VAS16.7]).

²⁹ §4 VAS 16 – Výpůjční náklady (angl. Borrowing costs include:

- a) Interests on short-term and long-term borrowings, including borrowing interest on overdraft amounts;
- b) Amortization of discounts or Premium related to borrowings through bond issuance;
- c) Amortization of ancillary costs incurred in relation to the arrangement of borrowing procedures;
- d) Financial costs of financial leasing assets. [VAS16.4]).

určení výpůjčních nákladů způsobilých pro aktivaci do historické ceny DHM, používá tzv. míra aktivace. Míra aktivace se vypočítá pomocí váženého průměru výpůjčních nákladů vynaložených na půjčky účetní jednotky, které nejsou splaceny během období, kromě půjček specificky získaných za účelem získání nedokončených aktiv. Tato aktivovaná částka výpůjčních nákladů během období nesmí překročit hodnotu výpůjčních nákladů vynaložených (skutečně zaplacených) v průběhu tohoto období.

Zahájení aktivace výpůjčních nákladů do historické ceny nedokončeného aktiva nastává v okamžiku, kdy aktivum začne být fakticky pořízeno a začnou tedy probíhat nezbytné činnosti vedoucí k jeho zamýšlenému využití nebo prodeji. V případě přerušení pořízení aktiva (přerušení jeho výstavby) se přeruší i aktivace výpůjčních nákladů. K ukončení aktivace výpůjčních nákladů dojde, jakmile jsou ukončeny veškeré nezbytné činnosti pro přípravu nedokončeného aktiva k jeho zamýšlenému využití nebo prodeji.

Pokud nejsou splněny podmínky pro aktivaci úroků do historické ceny DHM, výpůjční náklady nemohou být aktivovány a musí se vykázat jako náklady v tom sledovaném účetním období, ve kterém byly vynaloženy.

Nakonec je pro vykazování podle VAS 16 důležité uvést v příloze účetní závěrky celkovou výši aktivovaných úroků a úrokovou míru použitou k vyčíslení výše částky k aktivaci.

Problematika aktivace výpůjčních nákladů do pořizovací ceny při nabytí DHM v rámci ČÚL je v §47 vyhlášky³⁰ je upravena tak, že součástí ocenění DHM jsou úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne. Nic více ČÚL nestanovuje. Rozhodnutí zahrnout nebo nezahrnout tyto úroky do hodnoty DHM je ponecháno na účetní jednotce. Úroky lze aktivovat do pořizovací ceny jen po dobu jeho pořízení, jakmile je již DHM zařazen do užívání musí se aktivace ukončit. Preciznost s jakou je tato problematika zpracována ve VAS se dá se zpracováním v ČÚL jen těžko porovnávat. VAS vedle definice nedokončeného aktiva stanovují i řadu dalších podmínek pro aktivaci úroků. ČÚL se zároveň vůbec nezabývá myšlenkou, kdy se několik různých zdrojů financování podílí na pořízení více druhů dlouhodobého hmotného majetku a neřeší ani situace, kdy je investiční výstavba (pořízení) přerušena.

³⁰ §47 vyhláška č. 500/ 2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

3. 4 Konfrontace základních odlišností ve vybraných oblastech

3. 4. 1 Pořízení DHM formou finančního leasingu

Finanční leasing představuje jednu z forem financování DHM. Protože leasing je velice obsáhlá oblast a stačil by na celou diplomovou práci, zaměřím se jen na základní problémy této oblasti a zvýrazním rozdíly mezi ČÚL a VAS. Problematiku leasingu v rámci VAS upravuje standard VAS 06 – Leasing. Tento standard byl poprvé přijat v roce 2002 na základě rozhodnutí MF č. 165/ 2002/ QD-BTC ve Vietnamu pod tímto názvem VAS 06 – Leasing (angl. VAS 06 – Leases) a nabyl účinnost dne 1. ledna 2003. Prozatím nedošlo k žádné novelizaci. Ke standardu VAS 06 se přímo vztahuje oběžník č. 105/ 2003/ TT-BTC ze dne 4. listopadu 2003.

Leasing podle VAS 06 je *dohoda, na základě které převádí pronajímatel na nájemce za úplatu právo užívat aktivum po dohodnutou dobu.*³¹ Standard rozlišuje dva typy leasingů – operativní a finanční.

Finanční leasing je *leasing, který na nájemce v podstatě převádí všechna rizika i ekonomické užitky z vlastnictví aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být převedeno.*³² Termín leasing dle VAS 06 není nájmem s následnou koupí věci.

Operativní leasing je *leasing jiný než finanční leasing.*³³

Finanční leasing z pohledu nájemce

Aktivum, které je předmětem finančního leasingu, vykáže nájemce ve své rozvaze. Dále se najaté aktivum řídí příslušným standardy – nejčastěji VAS 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek*, případně VAS 04 – *Dlouhodobý nehmotný majetek* – stejně jako ostatní aktiva, která má nájemce ve vlastnictví.

Na straně pasiv vznikne závazek k pronajímateli ve stejné výši, jako je hodnota aktiva. Bude rozdělena na krátkodobou a dlouhodobou část podle požadavků rámcového standardu VAS 01 – Všeobecný standard a VAS 21 – *Prezentace účetní závěrky*. Během doby leasingu se bude závazek postupně snižovat úhradou jednotlivých leasingových splátek. Závazek se snižuje jen o leasingové splátky, zbytek tvoří nákladové úroky.

³¹ §4 VAS 06 – Leasing.

³² §4 VAS 06 – Leasing.

³³ §4 VAS 06 – Leasing.

Při vykázání leasingu aktiva v rozvaze nájemce uznává aktivum a závazek plynoucí z finančního leasingu v nižší z následujících částek:

- reálná hodnota (fair value) pronajatého aktiva,
- současná hodnota minimálních leasingových plateb. Jako diskontní sazba se použije implicitní úroková míra leasingu, pokud ji lze určit, nebo přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce.

Hodnota pronajatého aktiva se zvýší o počáteční přímé náklady vynaložené nájemcem.

Minimální leasingové platby jsou to *platby v průběhu trvání leasingu, které se nájemce zavázal splatit (s výjimkou podmíněného nájemného), plus (+):*

- *ze strany nájemce – částky, které se zavázala splatit osoba spojená s nájemcem, nebo*
- *ze strany pronajímatele – zbytková hodnota, kterou se pronajímateli zavázal uhradit buď nájemce, osoba spojená s nájemcem či nezávislá třetí osoba.*

Na straně nájemce se do minimálních leasingových plateb zahrnuje mimo jiné také kupní cena aktiva na konci doby leasingu, pokud je značně nižší než jeho reálná hodnota a je tedy zřejmé, že nájemce použije opci na koupi tohoto aktiva.

Minimální leasingové platby jsou nezbytné ke stanovení úrokové míry leasingu, na základě které jsou úroky uznány v nákladech po dohodnutou dobu.

Implicitní úroková míra leasingu je *diskontní sazba, která se určuje na počátku leasingu, tak aby platila následující rovnice: reálná hodnota pronajatého aktiva = současná hodnota minimálních leasingových plateb + současná nezaručená zbytková hodnota.*

Přírůstková výpůjční úroková sazba u nájemce je úroková míra, kterou by měl nájemce zaplatit za podobný leasing, nebo pokud ji nelze stanovit, která by byla vynaložena v případě, že by si nájemce vypůjčil prostředky nutné pro koupi aktiva na stejně dlouhé období a s podobným jištěním.

Určení reálné hodnoty (fair value) pronajatého aktiva nebývá při existenci aktivního trhu s aktivem nijak složité, u některých specifických druhů aktiv je ovšem třeba ji odhadnout. Větší problém ale představuje zjištění současné hodnoty minimálních leasingových plateb,

a to kvůli určení úrokové míry k diskontování. Nejvýhodnější by samozřejmě bylo využít implicitní úrokovou míru, která je popsána výše.

Finanční leasing z pohledu pronajímatele

Účetní zachycení finančního leasingu u pronajímatele je zrcadlovým obrazem účetního zobrazení u nájemce. Pronajímatel ve své rozvaze vykáže aktivum plynoucí z finančního leasingu jako pohledávku v současné hodnotě budoucích leasingových plateb. Pronajímatel, který je zároveň výrobcem (dodavatelem), vykáže souvztažně s pohledávkou tržbu. Pronajímatel, který poskytuje nájemci finanční prostředky, vykáže souvztažně s pohledávkou závazek (vůči osobě, která předmět leasingu nájemci dodala).

Leasingové platby následně jednak snižují hodnotu pohledávky a jednak jsou uznány jako finanční výnos. Finanční výnos se alokuje takovým způsobem, který zajistí konstantní úrokovou míru u zůstatku čisté investice do leasingu.

Finanční leasing v české účetní legislativě

Definici finančního leasingu najdeme v ustanovení §28 odst. 3 zákona o účetnictví.³⁴ Rozumí se jí „poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku“.

Účetní jednotky odepisují aktiva, ke kterým mají vlastnické či jiné právo. V případě finančního leasingu tomu není jinak. Předmět leasingu odepisuje účetní jednotka, která má vlastnické právo – tedy pronajímatel. Nájemce může odepisovat předmět leasingu jen v případě, že má alespoň smlouvu o nájmu podniku nebo jeho části. Znamená to, že má právo samostatně účtovat o tomto majetku. Nájemce odepisuje majetek, který poskytuje k užívání jiné osobě na základě smlouvy o nájmu.

Majetek, ke kterému účetní jednotka nemá vlastnické právo, se sleduje na podrozvahových účtech. Podrozvahové účty jsou účty skupiny 75 až 79 a sleduje se na nich zejména využívání cizího majetku účetní jednotkou, závazky z leasingu a pohledávky z leasingu.

Hned na první pohled je patrné, že VAS se leasingům věnuje mnohem podrobněji a důkladněji. Nejen že uvádí podrobné definice leasingu jako takového, tedy operativního a finančního leasingu, ale také věnuje významnou pozornost členění mezi operativním

³⁴ Zákon č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví v platném znění.

a finančním leasingem a ocenění pohledávek a závazků vyplývajících z operace leasingu a majetku, který s leasingem souvisí. Velkým rozdílem mezi přístupy VAS a ČÚL je zejména v respektování zásady přednosti obsahu před formou. Zatímco VAS tuto zásadu striktně dodržují, ČÚL ji sice deklaruje, ale v případě finančního leasingu nedodržuje. Dojde k tomu, že pronajímatel majetek odepisuje a vykáže ve své rozvaze, i když užítky a rizika z tohoto majetku zjevně nese nájemce. Tím, že ČÚL nedovoluje nájemci vykázat najatý majetek a závazek z leasingu v bilanci, dochází k výraznému zkreslení vypovídací schopnosti účetní závěrky. Splátky leasingu jsou podle ČÚL rovnoměrně alokovány do jednotlivých účetních období, v rámci VAS se tyto splátky oceňují metodou současné hodnoty budoucích čistých peněžních toků.

3. 4. 2 Oceňování po prvotní uznání DHM v účetnictví

Tuto kapitolu jsem do diplomové práce zařadil, protože se v této oblasti nacházejí jedny z největších rozdílů mezi oběma účetními systémy.

Z předchozích kapitol je známo, že účetní systém ve Vietnamu je založen na základě mezinárodních účetních standardů a výkaznictví – IAS/ IFRS. Tato kapitola však umožňuje poznat VAS jiným způsobem. VAS se výrazně odlišuje od IFRS v pohledu oceňování po okamžiku uznání DHM v účetnictví. Stejně jako ČÚL, VAS totiž neznají model přecenění DHM k rozvahovému datu, tj. Revaluation model.

ČÚL v podstatě požaduje vykázání DHM k rozvahovému dni stejným principem jako VAS, tj. Cost model. Dlouhodobý hmotný majetek se k poslednímu účetnímu dni oceňuje na základě historických nákladů snížených o oprávký (kumulované odpisy) a o kumulovanou výši vytvořených opravných položek. Zatímco oprávký vyjadřují trvalé snížení ocenění DHM, opravné položky vyjadřují přechodné (dočasné) snížení hodnoty DHM. Účetní jednotky účtující podle ČÚL mohou snížit hodnotu DHM na jeho současnou hodnotu na základě inventarizace. Opravnou položku mohou při zvýšení hodnoty DHM zase stornovat. Poslední podstatnou věcí je, že opravná položka nesmí mít aktivní zůstatek. Účetním jednotkám je tedy zakázáno přeceňovat DHM nahoru nad historickou hodnotou.

Ustanovení §28 VAS 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek* uvádí, že „*po prvotním uznání se musí DHM v průběhu používání sledovat podle historické ceny, opravek a zůstatkové*

hodnoty³⁵“. Z tohoto vyplývá, že standard požaduje po účetních jednotkách vykazovat DHM jen v historických hodnotách snížených o kumulované odpisy. Nikde ve VAS není upraveno dočasné či přechodné snížení hodnoty DHM. VAS povoluje jedině trvalé snížení hodnoty DHM formou kumulovaných odpisů, a to je podstatná odlišnost mezi VAS a ČÚL. Z tohoto důvodu VAS vůbec nemá žádný přeceňovací model pro DHM.

Dále se v ČÚL opravnými položkami zabývá také ČÚS pro podnikatele 005 – Opravné položky, ve kterém je vysvětlena hlavní metodika vytvoření opravných položek. Důležité je tedy, že tvořené opravné položky se zaúčtují do nákladů a zatěžují hospodářský výsledek. Ve zkratce řečeno, účetní jednotky účtující v rámci ČÚL, mohou dočasně snížit hodnotu DHM do nákladů. V okamžiku pominutí důvodů pro přechodné snížení mohou opět hodnotu DHM zvýšit, opět s výsledkovými dopady, nanejvýše ale na historickou hodnotu sníženou o nakumulované oprávk. Český účetní systém jako kdyby byl shodný s VAS při vykázání DHM k poslednímu rozvahovému dni.

3. 4. 3 Následné výdaje po okamžiku uznání DHM

Následné výdaje v rámci VAS jsou náklady vzniklé po pořízení či vybudování DHM spojené s předáním části položky, její náhradou nebo údržbou. Otázka zde je, kdy tyto výdaje mohou být aktivovány do historické hodnoty DHM.

Aktivovány jsou ty následné výdaje, které zvýší ekonomický prospěch z použití DHM v budoucnu (prodlouží dobu využití DHM, sníží výrobní náklady, zvýší výrobní kapacitu či kvalitu výrobků apod.). Následné výdaje jsou zahrnuty do oceňování DHM jen tehdy, když splňují podmínky pro vykázání DHM v rozvaze a jsou významné.

Aktivované následné výdaje jsou pak postupně alokovány do jednotlivých období prostřednictvím kumulovaných odpisů. V okamžiku aktivace výdajů spojených s výměnou části položky či s významnou kontrolou musí podnik případnou zůstatkovou cenu vyměňované části či významné kontroly odepsat, vynětí z rozvahy se týká i výdajů, které byly v předchozích obdobích samostatně odepisovány.

Naopak následné výdaje na běžnou opravu či údržbou, které udržují DHM v provozuschopném stavu, jsou zachyceny výsledkově jako náklady období, případně je část

³⁵ §28 VAS 03 – Dlouhodobý hmotný majetek.

těchto nákladů aktivována jako součást nedokončené výroby a výsledek ovlivní v období, kdy jsou výrobky prodány.

Následné výdaje neboli výdaje na technické zhodnocení, výdaje na opravy a údržbu DHM najdeme v ČÚL upraveny jak z účetního hlediska, tak i z daňového hlediska. Nebudu zde vysvětlovat rozdíly mezi technickým zhodnocením a opravami a údržbou a jejich dopadech do účetních výkazů. Zájemce o takové informace a detaily následných výdajů DHM v ČÚL odkazují na mou bakalářskou práci.³⁶

Chtěl bych jen zdůraznit, že termín technické zhodnocení upravuje zákon č. 586/ 2002 Sb., o daních z příjmů v ustanovení §33. Odvolání zákona o účetnictví na daňový zákon potvrzuje určitý vliv daní na ČÚL. Za technické zhodnocení se považují výdaje na dokončené nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace DHM.

ČÚL stanovuje významnou peněžní hranici pro určení TZ, tj. více než 40 000Kč za zdaňovací období. Jestliže není této hranice dosaženo, pak lze účtovat tyto výdaje jako TZ, pokud tak rozhodne účetní jednotka sama. Ve většině případů však podniky danou částku považují za náklady na opravy DHM a do nákladů období jsou zahrnuty i výdaje na technické zhodnocení DHM, které nepřesáhly hranici stanovenou daňovým zákonem. Dochází tak k nadhodnocení nákladů a podhodnocení aktiva. Stále převažuje daňové hledisko, kdy se účetní jednotka snaží dosáhnout co nejnižší daňové základny.

Opravy a udržování DHM vymezuje ve vyhlášce § 47. Náklady na opravy a údržbu DHM nezvyšují pořizovací cenu majetku.

3. 4. 4 Odpisování DHM

Opisování DHM lze najít ve všech účetních systémech. Já se nebudu v této kapitole zabývat jednotlivými definicemi odpisování a komentovat k těmto pojmům. Tato kapitola je zaměřená na jednotlivé metody odpisování používané v rámci VAS, přičemž vyjasníme rozdíly mezi dvěma systémy a jejich dopady.

Podle VAS odpis DHM je jediná položka v rozvaze, která má charakter trvalého snížení hodnoty DHM během doby použitelnosti. Aplikace odpisů DHM je projevem opatrnosti a principu přiřazení nákladů souvisejícím výnosům, kdy jsou pořizovací náklady DHM

³⁶BUI, VIET VAN „*Technické zhodnocení versus opravy majetku*“, bakalářská práce, 2009. VŠB-TUO.

rozpuštěny do nákladů v těchto obdobích, ve kterých DHM generuje výnosy. VAS 03 striktně vyžaduje dodržení komponentního přístupu, kdy se DHM pro účely odepisování rozčlení na významné komponenty podle doby použitelnosti nebo podle významnosti pořizovacích nákladů vzhledem k historické ceně DHM. V ustanovení § 11 VAS 03 je uvedeno, že každý komponent musí být zaúčtován jako samostatný dlouhodobý majetek a odepisováno po dobu kratší než životnost DHM. Odpisy jsou zachyceny výsledkově v každém účetním období (do nákladů provozu podniku).

Odepisování DHM účetní jednotka zahájí v okamžiku, kdy je aktivum uvedeno k provozu, tzn., jakmile se nachází na stanoveném místě a ve stavu způsobilém ke startu. Naopak k ukončení odepisování dojde ve chvíli, kdy je DHM vyloučeno z provozního cyklu (např. zlikvidováno). Účetní jednotka nesmí pokračovat v odpisování DHM v těchto případech:

- DHM již byly plně odepsány, ale jsou stále používány ve výrobní nebo obchodní činnosti;
- DHM ještě nebyly odepsány, ale není v důsledku krádeže či živelné pohromy;
- DHM není v evidenci účetní jednotky.

Účetní jednotka nesmí odepisovat právo na použití pozemku. Standard se pečlivě zabývá problematikou, jak určit dobu použitelnosti a uvádí zejména následující faktory mající na tuto dobu vliv:

a) *očekávané užívání DHM, kdy je potřeba brát v úvahu očekávanou kapacitu DHM a jeho fyzický výkon;*

b) *fyzické opotřebení, které závisí na způsobu a intenzitě využívání DHM, na způsobu provádění oprav a údržby;*

c) *morální zastarávání, které způsobuje zejména technické nebo obchodní zastarání DHM, kdy poklesá poptávka po jeho produkci, protože na trhu již existuje DHM se dokonalými výrobními faktory.*

d) *právní omezení užívání DHM, např. ukončení leasingu.*³⁷

Na základě způsobu užívání DHM volí účetní jednotka vhodnou metodu odepisování. Zvolená metoda odpisování DHM musí účetní jednotka registrovat u svého příslušného místního správce daně před datem zahájení odepisování. Tato metoda odepisování by měla

³⁷ §30 VAS 03 – Dlouhodobý hmotný majetek.

odrážet proces spotřeby ekonomických užitků obsažených v aktivu. V souvislosti s metodami odepisování standard zmiňuje 3 následující metody:

- metodu lineárních odpisů,
- metodu zmenšující se základu, a
- metodu výkonových odpisů.

Kdybychom chtěli poznávat jednotlivé metody odpisování, musíme se podívat do oběžníku č. 203/ 2009/ TT-BTC, *který se provádí režim řízení, využití a odepisování DHM dne 20/ 10/ 2009*(dále jen „oběžník“). Tento oběžník byl účinný od 01. ledna 2010 a nahrazuje *rozhodnutí ministrem MF Vietnamu č. 206/ 2003/ QD-BTC dne 12/ 12/ 2003*.

Metoda lineárních (rovnoměrných) odpisů

Při použití této metody dojde ke konstantní alokaci pořizovacích nákladů po celou dobu použitelnosti DHM, pokud se nemění zbytková hodnota aktiva. Roční odpis se vypočítává jako podíl historické ceny DHM a doby použitelnosti:

$$\text{Roční odpis} = \frac{\text{Historická cena (HC)}}{\text{Doba použitelnosti (n)}} \text{ (v peněžních jednotkách)}$$

Určení doby použitelnosti DHM pořízení před datem 01/ 01/ 2009 platí následující rovnici:

$$n = T_2 \times \left(1 - \frac{t}{T_1}\right), \text{ kde } T_1, T_2 \text{ je doba použitelnosti DHM podle přílohy č. 1; } t \text{ je skutečná}$$

doba odpisování DHM.

Příklad 3. 4 Rovnoměrné odepisování

Účetní jednotka pořídila stroj dne 01/ 01/ 2007. Stroj má historickou hodnotu ve výši 600 mil. VND. Doba použitelnosti zjištěná podle přílohy č. 1 vydání ve znění oběžníku č. 203/2009/TT-BTC je 10 let. Skutečná doba odpisování stroje k 31/ 12/ 2008 je 2 roky. Oprávky jsou v částce 120 mil. VND.

Řešení:

Zůstatková cena stroje: $ZC = 600 - 120 = 480$ mil. VND.

Zbytková doba použitelnosti stroje:

$$n = T_2 \times \left(1 - \frac{1}{T_1}\right) = 5 \times (1 - 2/10) = 4 \text{ roky.}$$

Roční odpisy = 480 : 4 = 120 mil. VND ročně.

Měsíční odpisy = 120 : 12 = 10 mil. VND za jeden měsíc.

Metodu zmenšující se základu (zrychlená metoda)

Tato metoda vede k poklesu odpisů během doby použitelnosti DHM. Odpis se počítá jako násobek koeficientu (%) a aktuální zůstatkové hodnoty DHM:

Roční odpis = ZH x k_z, kde: ZH: zůstatková hodnota DHM, a k_z: koeficient pro zrychlené odpisování.

Koeficient pro zrychlené odpisování v % (k_z) = (k_r x k), kde k_r je koeficient pro rovnoměrné odpisování; k je stanovená konstanta.

Koeficient pro rovnoměrné odpisování v % (k_r) = (1/Doba použitelnosti DHM) x 100

Při zrychleném odpisování DHM jsou přiřazeny tyto koeficienty:

Doba použitelnosti (t)	Konstantní koeficient (k)
do 4 roky (t ≤ 4 roky)	1,5
od 4 roky do 6 let (4 roky < t ≤ 6 let)	2,0
více než 6 let (t > 6 let)	2,5

(Zdroj: oběžník č. 203/ 2009/ TT-BTC, který se provádí režim řízení, použití a odpisování DHM dne 20/ 10/ 2009)

Příklad 3. 5 Zrychlené odepisování

Zemědělská společnost koupila traktor za cenu 450 mil. VND. Doba použitelnosti traktoru zjištěná podle přílohy č. 1 vydání ve znění oběžníku č. 203/ 2009/ TT-BTC) je 5 let.

Řešení:

Koeficient pro rovnoměrné odpisování: k_r = (1:5) x 100 = 20 %.

Koeficient pro zrychlené odpisování: k_z = 20 x 2 = 40 %.

Odpisový plán traktoru je sestaveno v následující tabulce: (v tis. VND)

Rok	ZC	Roční odpis	Měsíční odpis	Oprávky
1.	450 000	180 000	15 000	180 000
2.	270 000	108 000	9 000	288 000
3.	162 000	64 800	5 400	352 800
4.	97 200	48 600	4 050	401 400
5.	97 200	48 600	4 050	450 000

(Zdroj: vlastní výpočty)

Metoda výkonových odpisů

Odpisy mohou být založeny též na počtu jednotek produkce, která se pomocí DHM vyrábí v daném období. Metody založené na výkonu DHM jsou vhodné např. pro stroje, u nichž lze očekávanou životnost určit množstvím finálních produktů.

Odpis založený na výkonu DHM se vypočte podle vztahu:

Měsíční odpis = množství produkce vyrobené za období x průměrná odpisová sazba

Roční odpis = množství produkce vyrobené za rok x průměrná odpisová sazba

$$\text{Průměrná odpisová sazba} = \frac{\text{Historická cena (HC)}}{\text{Odhadované množství produkce}}$$

Příklad č. 3. 6 Výkonové odepisování

Vyjdeme ze zadání příkladu č. 3. 6: HC traktor je hodnota 450 mil. VND. Očekávaný výkon tohoto traktoru je 30m³ za hodinu. Odhadované množství produkce podle výkonu je 2 400 000 m³. Skutečné množství finální produkce, kterého v prvním roce dosáhl traktor, je uvedeno v následující tabulce:

Období	Množství vyrobené finální produkce (m ³)	Období	Množství vyrobené finální produkce (m ³)
Leden	14 000	Červenec	15 000
Únor	15 000	Srpen	14 000
Březen	18 000	Září	16 000
Duben	16 000	Říjen	16 000
Květen	15 000	Listopad	18 000
Červen	14 000	Prosinec	18 000

Řešení:

Odpisování traktoru je založeno na základě výkonové metody následně:

Průměrná odpisová sazba na $1\text{m}^3 = 450\,000\,000 : 2\,400\,000 = 187,5 \text{ VND/ m}^3$

Období	Skutečné vyrobené produkce v daném období (m^3)	Odpisy za dané období (VND)
Leden	14 000	$14\,000 \times 187,5 = 2\,625\,000$
Únor	15 000	$15\,000 \times 187,5 = 2\,812\,500$
Březen	18 000	$18\,000 \times 187,5 = 3\,375\,000$
Duben	16 000	$16\,000 \times 187,5 = 3\,000\,000$
Květen	15 000	$15\,000 \times 187,5 = 2\,812\,500$
Červen	14 000	$14\,000 \times 187,5 = 2\,625\,000$
Červenec	15 000	$15\,000 \times 187,5 = 2\,812\,500$
Srpen	14 000	$14\,000 \times 187,5 = 2\,625\,000$
Září	16 000	$16\,000 \times 187,5 = 3\,000\,000$
Říjen	16 000	$16\,000 \times 187,5 = 3\,000\,000$
Listopad	18 000	$18\,000 \times 187,5 = 3\,375\,000$
Prosinec	18 000	$18\,000 \times 187,5 = 3\,375\,000$
Suma za rok	189 000	35 437 500

(Zdroj: vlastní výpočty)

V české účetní legislativě odpisy upravuje ČÚS 013 v kapitole 4. Kromě toho, že upřesňuje počet účtových skupin, podle kterých mohou české účetní jednotky o odpisech účtovat, se z něj nic nedovíme. V odstavci 4.2 ČÚS 013 je ještě uvedeno, že účetní odpisy zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Pokud se ale účetní jednotka chce dovědět něco více o odpisech, jakým stylem se má v souladu s ČÚL odepisovat, musí se podívat do vyhlášky.

Od 1. ledna 2009 nabyla účinnosti novela vyhlášky a v oblasti odpisů se v ČÚL udály velké změny. Vyhláška pojednává o odpisech v ustanovení paragrafu 56 a nově 56a. Po prostudování těchto paragrafů je jasné, že účetní jednotky účtující podle ČÚL, musí postupovat při odpisování DHM stejně jako účetní jednotky účtující v souladu s VAS. Odepisují ze stanovené historické ceny DHM na základě předem zvolené metody, která je založena na času nebo výkonu. Pokud DHM na konci životnosti bude mít nějakou hodnotu, určuje se zbytková hodnota, která se neodepisuje.

Hlavní novinka ve výše zmiňované novele vyhlášky je celý paragraf 56a. Díky němu se do ČÚL dostala kromě možnosti účetní jednotky stanovit ve svém odpisovém plánu výši zbytkové hodnoty majetku³⁸ i metodu komponentního odpisování DHM. To jsou nástroje, které přispívají k věrnému a poctivému obrazu předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Nicméně zatím je ponecháno rozhodnutí o použití těchto nástrojů v rámci odpisové politiky na účetní jednotce, zatímco VAS tyto postupy vyžadují.

VAS se důkladně zabývají problematikou stanovení doby použitelnosti DHM. Oproti tomu ČÚL věnuje této problematice daleko menší pozornost. V tomto duchu lze hovořit i o metodách odpisování, které VAS na rozdíl od ČÚL detailně specifikují. Následkem toho dojde často k využívání pouhých daňových odpisů účetními jednotkami, které upravuje daňový zákon č. 586/ 1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění. Daňové odpisy vyjadřují představu státu o rozčlenění daňové základny poplatníka a stanovují tak minimální dobu odepisování, v žádném případě však nemusí odrážet dobu a způsob použití daného dlouhodobého hmotného majetku účetní jednotkou.

3. 4. 5 Vyřazení DHM

V poslední části ekonomické životnosti DHM dojde v účetní jednotce obvykle k jeho vyřazení, zlikvidování či pozbytí. Pro každou účetní jednotku z toho vyplývají různé okolnosti jak na výnosové, tak na nákladové straně výsledovky, a samozřejmě i v bilanci. I v této zdánlivě snadné oblasti se nacházejí difference v obou systémech, které je dobré znát a počítat s nimi při ekonomickém uvažování.

Podle VAS 03 je uvedeno, že pokud jakákoliv položka DHM přestane splňovat kritéria pro uznání aktiva, musí být vyřazena z rozvahy prostřednictvím jednorázového odpisu zůstatkové hodnoty položky do nákladů. Účetní hodnota DHM je vyřazena z rozvahy při vyřazení DHM (prodej, likvidace) nebo pokud účetní jednotka již z daného DHM neočekává další ekonomický prospěch. V okamžiku vyřazení DHM z rozvahy musí být splňována kritéria VAS 14 – *Výnosy a jiné příjmy* pro uznání jiné příjmy z prodeje zboží.

³⁸ §56 odst. 3 vyhlášky č. 500/ 2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Případný zisk či ztráta představují rozdíl mezi čistým příjmem z vyřazení a zůstatkovou hodnotou položky, výsledky plynoucí z vyřazení položky DHM se tedy vykazují kompenzovaně. Zisk či ztráta z vyřazení položky DHM jsou zahrnuty do výsledku období v okamžiku vynětí DHM z rozvahy. Zisk plynoucí z této transakce není považován za tržbu (výnos), ale se jedná o jiné příjmy.

Při vyřazení DHM v rámci ČÚL se zůstatková hodnota zaúčtuje do nákladů nebo na jiný příslušný účet podle důvodu vyřazení. Případné výnosy se zaúčtují jako jiné provozní výnosy. Z tohoto vyplývá, že česká účetní legislativa neodlišuje výnosy a zisky a případný zisk z vyřazení DHM je vykazován jako výnos, což VAS nepovoluje. VAS vyžaduje, aby účetní jednotka vykazovala případný zisk či ztrátu z vyřazení DHM kompenzovaně, ale v ČÚL jsou výnosy a náklady z vyřazení DHM vykazovány odděleně.

3. 4. 6 Zveřejnění a vykazování DHM v účetních výkazech

Poslední kapitola ve třetí části diplomové práce je zaměřena na zveřejnění a vykazování informací DHM v účetních výkazech. VAS 03 striktně vymezuje požadavky na zveřejnění v §39 a následujících. Standard vyžaduje, aby každá účetní jednotka zveřejnila pro jednotlivou majetkovou třídu:

- a) základní způsoby oceňování historické ceny DHM;*
- b) použité odpisové metody, dobu použitelnosti nebo použité odpisové sazby;*
- c) historickou účetní hodnotu, akumulované odpisy a zůstatkovou cenu na počátku a konci období;*
- d) v příloze odsouhlasení zůstatků vykázané účetní hodnoty na počátku a na konci období ukazující:*
 - *přírůstky a úbytky DHM v období;*
 - *odpisy;*
 - *zůstatkovou cenu DHM zastaveného nebo pořízeného za úvěry;*
 - *náklady na nedokončené aktivum nebo investiční výstavbu;*
 - *smlouvu o smlouvě budoucí na nákup DHM;*
 - *historickou cenu DHM plně odepsaného, který je ještě v používání;*
 - *zůstatkovou hodnotu DHM určeného k likvidaci;*
 - *ostatní pohyby.*

Když si pečlivě přečteme veškeré požadavky v rámci VAS na zveřejnění DHM v účetních výkazech, zjistíme, že účetní jednotky musí sledovat, evidovat, zveřejňovat a vysvětlovat v účetních výkazech spoustu věcí. Pro ilustraci uvádím tabulku společnosti KBC, a. s. převzatou z výroční zprávy za rok 2009³⁹. Hodnoty jsou v milionech VND.

Fixed Assets/ Dlouhodobý majetek (měnová jednotka: v milionech VND)

Tangible fixed assets/ Dlouhodobý hmotný majetek	Plants/ Budovy a továrny	Machinery equipment/ Stroje a zařízení	Transportation/ Dopravní prostředky	Office equipment/ Kancelářské zařízení	Other assets/ Jiné majetky	Total/ Celkem
Original Cost/ Historická cena						
Opening balance/ Počáteční zůstatek	2 562	-	9 945	2 474	46	15 027
Purchases/ Nákupy	64	743	3 590	8 148	14 981	27 526
Increase due to consolidated/ Zvýšení v důsledku konsolidace	31	102	1 188	42	-	1 363
Completed works/ Dokončené stavební práce	18 523	-	-	-	-	18 523
Other reduction/ Jiné snížení	0	-	12	-	-	12
Closing balance/ Konečný zůstatek	21 180	845	14 712	10 664	15 028	62 429
Acc. Depreciation/ Odpisy		-				
Opening balance/ Počáteční zůstatek	43	-	3 997	2 101	0	6 141
Depreciation/ Odpisy	921	53	1 475	1 330	1 367	5 146
Increase due to consolidated/ Zvýšení v důsledku konsolidace	5	21	204	6	-	236
Completed works/ Dokončené stavební práce	-	-	-	-	-	-
Other reduction/ Jiné snížení	-	-	6	-	-	6
Closing balance/ Konečný zůstatek	969	74	5 671	3 437	1 367	11 518
Net book value/ Zůstatková hodnota						
Opening balance/ Počáteční zůstatek	2 519	-	5 948	373	46	8 886
Closing balance/ Konečný zůstatek	20 211	771	9 041	7 227	13 661	50 911

³⁹ Citace dne 17. března 2011 [Online]. Dostupné z www < <http://kinhbaccity.vn/download/KBC-Annual-Report-2009.pdf> >.

Doplňující informace a popisy jsou uvedeny v dalším odstavci výroční zprávy. Zde jsem převzal jen tabulku, která přehledně ukazuje pohyb hodnot v jednotlivých třídách majetku. Více než na čísla se ale zaměřuji na obsah a strukturu tabulky. Každá účetní jednotka vykazující podle VAS by ve své příloze měla mít něco podobného.

Požadavky na zveřejnění a vykazování DHM v rámci ČÚL jsou poněkud odlišné. Odlišnost spočívá v obsahu a struktuře účetních výkazů. Česká rozvaha má tři sloupce – hodnota Netto, která je rozdílem mezi hodnotou Brutto a hodnotou Korekce. V rozvaze sestavené podle ČÚL jsou aktiva řazena ve struktuře dlouhodobý a následně krátkodobý majetek a strana zdrojů krytí uvažuje nejdříve s vlastním kapitálem a následně závazky v třídění na dlouhodobé a krátkodobé. Naopak standardizovaná rozvaha v rámci VAS uspořádává aktiva od nejlikvidnějších položek (peníze a peněžní ekvivalenty) k nejméně likvidním (nehmotná aktiva) a vlastní kapitál je pomyslným výsledkem rozdílu mezi aktivy a závazky.

Výsledovka poskytuje informace o finanční výkonnosti účetní jednotky a teoreticky může být sestavena s uvážením druhového a účelového členění nákladů. A již zde dochází k značnému rozdílu mezi VAS a ČÚL, neboť VAS vůbec nezná druhovou výsledovku, čili jinak řečeno, jakákoliv účetní jednotka, která sestavuje účetní závěrku v souladu s VAS, připravuje výsledovku s účelovým členěním nákladů. VAS roztřídí strukturu výsledovky na dvě části. V první části se prezentují výsledky z běžné provozní činnosti, která bude probíhat i v dalším období, a výsledky z neprovozních činností jsou pak v části druhé. Jedná se např. o výsledky z prodeje dlouhodobého majetku, úroky z prodlení, náhrady škod od pojišťoven, apod. Výsledovka končí výsledkem hospodaření před zdaněním, kalkulací daňových nákladů ze zisku, výsledkem po zdanění a vyčíslením zisku na akcii.

Tabulka 3. 6: Základní srovnání účetních výkazů VAS vs. ČÚL

Účetní výkazy		VAS	ČÚL
Rozvaha	Aktiva uspořádána od nejlikvidnější k nejméně likvidní položce. Vlastní kapitál = Aktiva – Závazky		Aktiva řazena od nejméně likvidních dlouhodobých aktiv po nejlikvidnější. Bilanční rovnice: Aktiva = Pasiva
Výsledovka	Zná jen účelovou formu výsledovku		Uzná dvě formy výsledovky (druhová i účelová)

(Zdroj: vlastní tvorba)

IV. Zhodnocení a dopady do účetních výkazů

Ve čtvrté části mé diplomové práce se zabývám praktickou aplikaci výše uvedeného teoretického výkladu se zaměřením na odlišnosti v konkrétních případech podle české účetní legislativy a VAS.

4. 1 Aplikace odlišností ČÚL a VAS na konkrétních případech

4. 1. 1 Pořízení DHM na splátky a dopady do účetních výkazů

Tímto jednoduchým příkladem na aktivaci úroků v praxi mě inspirovala moje kamarádka z Vietnamu. Pro jednoduchý výpočet a lepší orientaci byly hodnoty zaokrouhleny na celé tisíce. V příkladu se zabývám i tzv. klasickým přístupem vykázání výpůjčních nákladů v období, ve kterém jsou vynaloženy, neboť bych rád čtenářům této diplomové práce poskytl přehled účtování výpůjčních nákladů z hlediska českého účetnictví a VAS.

Příklad 4. 1 Pořízení DHM na splátky

Společnost TH True Milk, a.s. pořídila výrobní linku za 800 mil. VND. Dodavatel jí umožnil výrobní linku splatit ve třech splátkách: s převzetím výrobní linky společnost zaplatí 400 mil. VND, na konci roku 2011 částku 300 mil. VND a na konci dalšího roku 2012 zbylých 100 mil. VND. První splátka ve výši 400 mil VND byla financována z účelového úvěru od banky na nákup této výrobní linky. Tento úvěr byl přijat 1. února 2010 s úrokovou sazbou 9% p. a., jednoduché úročení. Úvěr je splatný v roce 2012. Společnost odepisuje výrobní linku rovnoměrně po dobu 8 let ihned po uvedení výrobní linky do provozu, zbytková hodnota se očekává nulová. Diskontní sazba je 7,5% p. a.

Řešení:

- 1. varianta – společnost rozhodla, že veškeré úroky související s pořízením výrobní linky účtuje do nákladu období, ve kterém byly vynaloženy.**

$$\text{SH výrobní linky: } 400000000 + \frac{300000000}{(1 + 0,075)^1} + \frac{100000000}{(1 + 0,075)^2} = 765\,603\,029 \text{ VND.}$$

$$\text{Roční odpis: } \frac{765603029}{8} = 95\,700\,379 \text{ VND.}$$

$$\text{Celkový vykázaný úrok: } 800\,000\,000 - 765\,603\,029 = 34\,396\,971 \text{ VND.}$$

Tabulka 4. 1: Výpočet ročních úroků za použití efektivní úrokové míry

Měnová jednotka: VND

Rok	Závazek PS	Diskontní míra	Úrok	Splátka	Závazek KS
2010	765 603 029	0	0	400 000 000	365 603 029
2011	365 603 029	7,5%	27 420 227	300 000 000	93 023 256
2012	93 023 256	7,5%	6 976 744	100 000 000	0

(Zdroj: vlastní výpočty)

Tabulka 4. 2: Výpočet průměrné úrokové sazby

Rok	Jistina	Úroková sazba	Počet období	Úrok
2010	400 000 000	9%	11/12	33 000 0000

(Zdroj: vlastní výpočet)

Tabulka 4. 3: Účtování výrobní linky bez aktivace výpůjčních nákladů

Datum	Text	Částka ve VND	Zachycení v účetnictví			
			podle VAS		podle ČÚL	
			MD	D	MD	D
31.12.2010	Pořízení výrobní linky – FP	765 603 029	211			
		34 396 971	242			
		800 000 000		331	022	321
	Úhrada dodavatelům – 1. splátka (VBÚ)	400 000 000	331	112	321	221
	Úroky z úvěru za 11 měsíců (VBÚ)	33 000 000	635	112	562	221
31.12.2011	Úhrada dodavatelům – 2. splátka (VBÚ)	300 000 000	331	112	321	221
		Úroky	27 420 227	635	242	
		Úroky z úvěru (VBÚ)	36 000 000	635	112	562
	Odpisy výrobní linky	95 700 379	627	214		
			641			
			642			
		100 000 000			551	082

31.12.2012	Úhrada dodavatelům – 3. splátka (VBÚ)	100 000 000	331	112	321	221
	Úroky	6 976 744	635	242		
	Úroky z úvěru (VBÚ)	36 000 000	635	112	562	221
	Odpisy výrobní linky	95 700 379	627	214		
			641			
			642			
		100 000 000			551	082

(Zdroj: vlastní tvorba)

Dopady účtování pořízení DHM na splátky jsou znázorněny pomocí zjednodušených účetních výkazů (rozvaha, výsledovka) jak z pohledu VAS, tak z pohledu ČÚL následovně:

Rok 2010:

Výsledovka k 31. 12. 2010 podle VAS			
Náklady	33 000 000	Výnosy	0
635	33 000 000		
VH = V - N			-33 000 000

Rozvaha k 31. 12. 2010 podle VAS			
111, 112	-33 000 000	Závazky	365 603 029
Výrobní linka	765 603 029	Úvěr od banky	400 000 000
Oprávký		VH za běžné účetní období	-33 000 000
		Ztráta z ML	
AKTIVA	732 603 029	PASIVA	732 603 029

Výsledovka k 31. 12. 2010 podle ČÚL			
Náklady	33 000 000	Výnosy	0
551	0		
562	33 000 000		
VH = V - N			-33 000 000

Rozvaha k 31. 12. 2010 podle ČÚL			
211, 221	-33 000 000	VH za běžné účetní období	-33 000 000
Výrobní linka	800 000 000	Ztráta z ML	0
Oprávký	0	Bankovní úvěr	400 000 000
		Závazky	400 000 000
AKTIVA	767 000 000	PASIVA	767 000 000

Rok 2011

Výsledovka k 31. 12. 2011 podle VAS			
Náklady	123 120 606	Výnosy	0
635	27 420 227		
627, 641, 642	95 700 379		
VH = V - N			-123 120 606

Rozvaha k 31. 12. 2011 podle VAS			
111, 112	-333 000 000	Závazky	93 023 256
Výrobní linka	765 603 029	Úvěr od banky	400 000 000
Oprávký	-95 700 379	VH za běžné účetní období	-123 120 606
		Ztráta z ML	-33 000 000
AKTIVA	336 902 650	PASIVA	336 902 650

Výsledovka k 31. 12. 2011 podle ČÚL

Náklady	100 000 000	Výnosy	0
551	100 000 000		
VH = V - N			-100 000 000

Rozvaha k 31. 12. 2011 podle ČÚL

211, 221	-333 000 000	VH za běžné účetní období	-100 000 000
Výrobní linka	800 000 000	Ztráta z ML	-33 000 000
Oprávký	-100 000 000	Bankovní úvěr	400 000 000
		Závazky	100 000 000
AKTIVA	367 000 000	PASIVA	367 000 000

Rok 2012**Výsledovka k 31. 12. 2012 podle VAS**

Náklady	102 677 123	Výnosy	0
635	6 976 744		
627, 641, 642	95 700 379		
VH = V - N			-102 677 123

Rozvaha k 31. 12. 2012 podle VAS

111, 112	-433 000 000	Závazky	0
Výrobní linka	765 603 029	Úvěr od banky	400 000 000
Oprávký	-191 400 758	VH za běžné účetní období	-102 677 123
		Ztráta z ML	-156 120 606
AKTIVA	141 202 271	PASIVA	141 202 271

Výsledovka k 31. 12. 2012 podle ČÚL

Náklady	100 000 000	Výnosy	0
551	100 000 000		
VH = V - N			-100 000 000

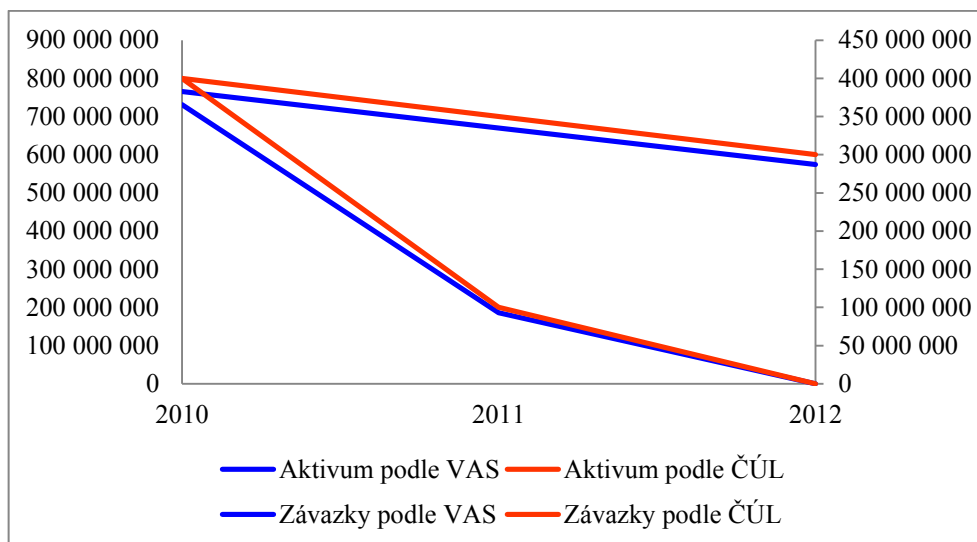
Rozvaha k 31. 12. 2012 podle ČÚL

211, 221	-433 000 000	VH za běžné účetní období	-100 000 000
Výrobní linka	800 000 000	Ztráta z ML	-133 000 000
Oprávký	-200 000 000	Bankovní úvěr	400 000 000
		Závazky	0
AKTIVA	167 000 000	PASIVA	167 000 000

ANALÝZA	31. 12. 2010	31. 12. 2011	31. 12. 2012
Rozvaha			
Aktivum podle VAS	765 603 029	669 902 650	574 202 271
Závazky podle VAS	365 603 029	93 023 256	0
Čistá aktiva podle VAS	400 000 000	576 879 394	574 202 271
Aktivum podle ČÚL	800 000 000	700 000 000	600 000 000
Závazky podle ČÚL	400 000 000	100 000 000	0
Čistá aktiva podle ČÚL	400 000 000	600 000 000	600 000 000
Výsledovka			
Odpisy podle VAS	0	95 700 379	95 700 379
Úroky podle VAS	33 000 000	27 420 227	6 976 744
Celkové náklady podle VAS	33 000 000	123 120 606	102 677 123
Odpisy podle ČÚL	0	100 000 000	100 000 000
Úroky podle ČÚL	33 000 000	0	0
Celkové náklady podle ČÚL	33 000 000	100 000 000	100 000 000

Z tohoto vyplývá, že vykazování DHM při pořízení na splátky v rozvaze podle ČÚL úplně neodpovídá zásadě věrného a poctivého obrazu o finanční pozici a finanční výkonnosti účetní jednotky. Výše závazků je v budoucích hodnotách (závazek neoceňuje současnou hodnotou budoucí úhrady), což znamená nárůst závazků, který může působit jako snížení klíčových finančních ukazatelů souvisejícím s pákovým poměrem, úrokovým krytím nebo poměrem vlastního a cizího kapitálu. Vyšší majetková hodnota může také vést k nižším ukazatelům obrátkovosti aktiv a nižší návratnosti kapitálu.

Graf 4. 1: Hodnota aktiv a závazků při pořízení na splátky podle VAS a ČÚL



(Zdroj: vlastní tvorba)

Nárůst aktiv a závazků způsobí nižší obrátkovost aktiv, nižší návratnost kapitálu a nárůst poměrových ukazatelů vlastního a cizího kapitálu. To má vliv na získání dalších cizích zdrojů nebo schopnost dodržet sliby úvěrových smluv vůči obchodním partnerům.

2. varianta: společnost rozhodla, že aktivuje výpůjční náklady související s pořízením výrobní linky do historické ceny.

V tomto případě bude aktivovaný úrok stanoven takto:

Úroky z účelového úvěru za 11 měsíců	
	33 000 000 VND
Úroky z odložené platby	
	34 396 971 VND
Celkem	
	67 396 971 VND

(Zdroj: Vlastní výpočty)

Tabulka 4. 4: Aktivace výpůjčních nákladů do hodnoty DHM při pořízení

Datum	Text	Částka ve VND	Účetní zachycení výrobní linky			
			podle VAS		podle ČÚL	
			MD	D	MD	D
31.12.2010	Dodavatelská faktura za výrobní linku (PF)	800 000 000		331	042	321
	Současná hodnota výrobní linky	765 603 029	241			
	Úroky	34 396 971	242			
	Aktivace výpůjčních nákladů do historické ceny, popř. PC	34 396 971 33 000 000 67 396 971		242 112	042	221
	Úhrada přijaté faktury z BÚ (VBÚ) – 1. splátka	400 000 000	331	112	321	221
	Uvedení výrobní linky do provozu (ID)	833 000 000	211	241	022	042
31.12.2011	Úhrada přijaté faktury z BÚ (VBÚ) – 2. Splátka	300 000 000	331	112	321	221
	Odpisy	104 125 000	627 641 642	241	551	082
31.12.2012	Úhrada poslední splátky za výrobní linku (VBÚ)	100 000 000	331	112	321	221
	Odpisy	104 125 000	627 641 642	241	551	082

(Zdroj: vlastní tvorba)

Kapitalizace výpůjčních nákladů do historické ceny DHM je v rámci VAS popsána v samostatném standardu VAS 16, proto se k ní nebudu blíže vyjadřovat. Jenže u položky úroků z úvěru a půjček se v ČÚL účetní jednotka může rozhodnout, zda bude tyto úroky kapitalizovat (zahrnovat) do pořizovací ceny či nikoliv, musí však respektovat následující podmínky:

- vždy se musí jednat o úroky z úvěru a půjček, které jsou účelově obdrženy na financování pořízení DHM,
- úroky musí být zaplacený před datem uvedení DHM do stavu způsobilého k provozu.

V případě, že se účetní jednotka rozhodne aktivovat úroky do hodnoty DHM, musí tak činit konzistentně u každého pořizovaného DHM, jehož pořízení bylo z účelově poskytnutých úvěrů a půjček financováno. Tento případ by rovněž měl zakotven v rámci vnitropodnikové směrnice.

V našem příkladu účetních výkazů obou účetních systémů se vykazují stejné hodnoty a schéma vypadá následovně:

Výsledovka k 31. 12. 2010			
Náklady	0	Výnosy	0
Odpisy	0		
VH = V - N			0

Rozvaha k 31. 12. 2010			
Peníze	-33 000 000	Závazky	400 000 000
Výrobní linka	833 000 000	Úvěr	400 000 000
		VH za ú. o.	0
		Ztráta z ML	0
AKTIVA		PASIVA	
800 000 000		800 000 000	

Výsledovka k 31. 12. 2011			
Náklady	104 125 000	Výnosy	0
Odpisy	104 125 000		
VH = V - N			-104 125 000

Rozvaha k 31. 12. 2011			
Peníze	-333 000 000	Závazky	100 000 000
Výrobní linka	833 000 000	Úvěr	400 000 000
Oprávkky	-104 125 000	VH za ú. o.	-104 125 000
		Ztráta z ML	
AKTIVA		PASIVA	
395 875 000		395 875 000	

Výsledovka k 31. 12. 2012			
Náklady	104 125 000	Výnosy	0
Odpisy	104 125 000		
VH = V - N			-104 125 000

Rozvaha k 31. 12. 2012			
Peníze	-433 000 000	Závazky	0
Výrobní linka	833 000 000	Úvěr	400 000 000
Oprávkky	-208 250 000	VH za ú. o.	-104 125 000
		Ztráta z ML	-104 125 000
AKTIVA		PASIVA	
191 750 000		191 750 000	

(Zdroj: vlastní tvorba)

V tomto případě úroky byly zahrnuty do ocenění DHM, budou tedy sledovat jeho účetní a daňový stav, takže do účetních a daňových výdajů (nákladů) se promítnou až prostřednictvím odpisů, případně v zůstatkové ceně při pozbytí DHM.

Ve většině případů v praxi účetní jednotky účtují úroky do nákladů v období, ve kterém byly vynaloženy. Kapitalizace úroků do hodnoty DHM není povinností účetních jednotek obou účetních systémů.

4. 1. 2 Vykazování finančního leasingu v podmínkách ČÚL a VAS

Znázornění dopadu rozdílného způsobu vykazování na hodnoty DHM v účetních výkazech jsem se pokusil prokázat na reálném případě finančního leasingu, kdy jsem jeden a tentýž případ zachytil podle české účetní legislativy a podle VAS a následně porovnal změnu vykazovaných hodnot.

Příklad 4. 2 Vykazování finančního leasingu podle VAS a ČÚL

Společnost KBC, a. s. uzavřela dne 12. března 2010 leasingovou smlouvu na nákup automobilu, doba leasingu je 60 měsíců (5 let). Předmět leasingu byl předán společnosti do užívání dne 1. dubna 2010. Na konci doby leasingu přechází předmět leasing nájemci za dohodnutou cenou ve výši 1 200,00Kč. Společnost KBC, a. s. není plátcem DPH. Základní údaje o leasingu jsou následující:

(Měnová jednotka: koruna česká).

Předmět leasingu	AUTOMOBIL
Historická cena bez DHP	890 000,00
Historická cena s DPH⁴⁰ 20%	1 068 000,00
Délka leasingu	60 měsíců
Platba hrazená předem jako zálohová	368 966,00
Administrativní poplatek	5 712,00
Měsíční splátka vč. DPH	14 271,91
Výše poslední splátky celkem	14 271,91
Pojistné	2350,00
Povinné ručení	890,00
Měsíční platba celkem	17 511,91
Platba při podpisu celkem	392 190,00
Dohodnutá cena při odkupu s DPH	1200,00

Pro ilustraci míry vlivu bude využit index přírůstku či úbytku veličin, tj. jaký přírůstek či úbytek bude v účetních výkazech provádět při zachycení leasingu v účetnictví podle českého účetnictví a podle VAS.

⁴⁰ Jedná se o sazbu DPH v České republice, sazba DPH ve Vietnamu je ve výši 10%.

Česká účetní legislativa umožňuje několik způsobů zachycení leasingu v účetnictví nájemce. Ve své práci využiji zaúčtování podle dvou verzí:

Verze 1 – Nájemce zaúčtuje jednotlivé splátky do svého účetnictví

Společnost KBC, a. s. v roli nájemce bude účtovat o jednotlivých splátkách a zaznamená automobil ve své podrozvahové evidenci. První zvýšenou mimořádnou splátku a pravidelné splátky bude účtovat během období prostřednictvím účtu 381 – Náklady příštích období. Na konci každého běžného účetního období rozpustí poměrnou část nákladů spojených s leasingem na účet 518 – Ostatní služby. Pomocí účtu 548 – Ostatní provozní náklady zachycuje peněžní částku, kterou tvoří pojistné a povinné ručení. Na konci období odkoupí společnost automobil za dohodnutou cenu, zaúčtuje jej do aktiv a odepíše rovnou nákladů. Poměrná částka nákladů spojených s pronájmem se vypočítá takto:

$$\text{Měsíční náklady leasingu} = \frac{\text{Hodnota leasingu} - \text{Dohodnutá cena při odkupu}}{\text{počet splátek}}$$

Hodnota leasingu v našem případě se rovná částce 1 232 193 Kč (Hodnota leasingu = administrativní poplatek + 1. mimořádná zvýšená splátka + pravidelná splátka x počet splátek + dohodnutá hodnota při odkupu = 5 712 + 368 966 + 60 x 14 271,91 + 1 200).

Měsíční náklady budou ve výši 20 516,54 Kč.

Schéma 4. 1: Verze 1 – Účtování leasingu podle ČÚL

221		381		5xx	
1)	514 773	1)	2)	190 052	2)
-514 773		3)			
		324 721			
4)	210 143	4)	5)	285 079	5)
-210 143		6)			
		249 785			
7)	210 143	7)	8)	285 079	8)
-210 143		9)			
		174 850			
10)	210 143	10)	11)	285 079	11)
-210 143		12)			
		99 914			
13)	210 143	13)	14)	285 079	14)
-210 143		15)			
		24 979			
16)	70 048	16)	17)	95 026	17)
-70 048		18)			
-1 425 393		0		1 425 393	

(Zdroj: vlastní tvorba)

Verze 2 – Nájemce účtuje o celkové výši nájemného a závazku

V této verzi nájemce účtuje celkovou hodnotu leasingu na účet 381 – Náklady příštích období proti účtu 379 – Jiný závazek. Závazky z pronájmu jsou pak postupně snižovány jednotlivými splátkami. Pojistné a povinné ručení se opět zachytí pomocí účtu 548 – Ostatní provozní náklady. Na konci účetního roku se přeúčtuje poměrná část nákladů příštích období do nákladů běžného období, na účet 518 – Ostatní náklady.

Schéma 4. 2: Verze 2 – Účtování leasingu podle ČÚL

381		5xx		221		379	
1)	4)	190 052	4)	2)	374 678	2)	1)
Rok 1 425 393	6)	285 079	6)	3)	140 095	3)	1 425 393 Rok
2010 1 235 340	8)	285 079	8)		514 773		910 619 2010
2011 950 262	10)	285 079	10)	5)	210 143	5)	700 476 2011
2012 665 183	12)	285 079	12)	7)	210 143	7)	490 333 2012
2013 380 105	14)	95 026	14)	9)	210 143	9)	280 191 2013
2014 95 026		1 425 393		10)	210 143	10)	70 048 2014
2015 0		1 425 393		11)	70 048	11)	0 2015
					1 425 393		
					-1 425 393		0

(Zdroj: vlastní tvorba)

Aby nájemce mohl zaúčtovat leasing jako finanční leasing, musí v rámci VAS nejdříve klasifikovat, zda se o finanční leasing jedná či nikoliv. V našem případě je jasné, že o finanční leasing jde, protože na konci životnosti leasingu přechází vlastnické právo na nájemce.

Dalším nezbytným krokem je určit, jaká bude výše implicitní úrokové míry. Pomocí MS Excelu nalezneme pro danou leasingovou smlouvu implicitní úrokovou sazbu ve výši 8,65 % p.a. Kdyby nám tato sazba vyšla například poměrně nízká, bylo by nutné přepočítat inkrementální úrokovou míru. V tomto příkladu takovou úrokovou sazbu pro zaúčtování závazku použít lze.

Na základě stávajícího předpisu stanovil nájemce dobu použitelnosti automobilu na 6 let, pak roční odpisy budou ve výši 178 952 Kč, měsíční odpis se rovná částce 14 912,67 Kč.

Tabulka 4. 5: Účetní transakce v jednotlivých letech během doby leasingu

Rok	Účetní transakce	Částka
2010	Zařazení automobilu do evidence	1 073 712,00 Kč
	Platby hrazené v tomto roce (snížení závazku + úrok + pojistné)	532 285,19 Kč
	Odpis automobilu	119 301,33 Kč
2011	Úhrada leasingových splátek (snížení závazku + úrok + pojistné)	210 142,92 Kč
	Odpis automobilu	178 952,00 Kč
2012	Úhrada leasingových splátek (snížení závazku + úrok + pojistné)	210 142,92 Kč
	Odpis automobilu	178 952,00 Kč
2013	Úhrada leasingových splátek (snížení závazku + úrok + pojistné)	210 142,92 Kč
	Odpis automobilu	178 952,00 Kč
2014	Úhrada leasingových splátek (snížení závazku + úrok + pojistné)	210 142,92 Kč
	Odpis automobilu	178 952,00 Kč
2015	Úhrada leasingových splátek (snížení závazku + úrok + pojistné)	53 735,73 Kč
	Odpis automobilu	178 952,00 Kč

(Zdroj: vlastní tvorba)

Schéma 4. 3: Účtování leasingu podle VAS – účetnictví nájemce

111, 112	315	342	212
3) 532 285	3a) 2) 465 569	2) 1) 1 073 712	1)
6) 210 143	6a) 5) 123 504	5) 608 143	
9) 210 143	9a) 8) 134 615	8) 484 638	
12) 210 143	12a) 11) 146 726	11) 350 023	
15) 210 143	15a) 14) 159 925	14) 203 298	
18) 53 736	18a) 17) 43 372	17) 43 372	
	635	214	627, 641, 642
66 716	3b)	4) 119 301	4)
86 639	6b)	7) 178 952	7)
75 528	9b)	10) 178 952	10)
63 417	12b)	13) 178 952	13)
50 217	15b)	16) 178 952	16)
10 364	18b)	19) 178 952	19)

(Zdroj: vlastní tvorba)

Je zřejmé, že vzhledem k značně rozdílnému způsobu účtování o finančním leasingu budou i vlivy do účetních výkazů výrazné. Dopady zaúčtování souhrnných účetních transakcí na vykázané hodnoty v účetních výkazech po jednotlivých účetních obdobích jsou uvedeny na následující straně:

Schéma 4. 4: Vykazování účetních hodnot leasingu podle ČÚL – 1. verze

Výsledovka za rok 2010 podle ČÚL			
Náklady	190 052	Výnosy	0
518	164 132		
548	25 920		
VH = V - N			-190 052

Rozvaha za rok 2010 podle ČÚL			
221	-514 773	VH	-190 052
381	324 721		
AKTIVA -190 052		PASIVA -190 052	

Výsledovka za rok 2011 podle ČÚL			
Náklady	285 079	Výnosy	0
518	246 199		
548	38 880		
VH = V - N			-285 079

Rozvaha za rok 2011 podle ČÚL			
221	-724 916	VH	-285 079
381	249 785	Ztráta z ML	-190 052
AKTIVA -475 131		PASIVA -475 131	

Výsledovka za rok 2012 podle ČÚL			
Náklady	285 079	Výnosy	0
518	246 199		
548	38 880		
VH = V - N			-285 079

Rozvaha za rok 2012 podle ČÚL			
221	-935 059	VH	-285 079
381	174 850	Ztráta z ML	-475 131
AKTIVA -760 209		PASIVA -760 209	

Výsledovka za rok 2013 podle ČÚL			
Náklady	285 079	Výnosy	0
518	246 199		
548	38 880		
VH = V - N			-285 079

Rozvaha za rok 2013 podle ČÚL			
221	-1 145 202	VH	-285 079
381	99 914	Ztráta z ML	-760 209
AKTIVA -1 045 288		PASIVA -1 045 288	

Výsledovka za rok 2014 podle ČÚL			
Náklady	285 079	Výnosy	0
518	246 199		
548	38 880		
VH = V - N			-285 079

Rozvaha za rok 2014 podle ČÚL			
221	-1 355 345	VH	-285 079
381	24 979	Ztráta z ML	-1 045 288
AKTIVA -1 330 366		PASIVA -1 330 366	

Výsledovka za rok 2015 podle ČÚL			
Náklady	95 026	Výnosy	0
518	82 066		
548	12 960		
VH = V - N			-95 026

Rozvaha za rok 2015 podle ČÚL			
221	-1 425 393	VH	-95 026
381	0	Ztráta z ML	-1 330 366
AKTIVA -1 425 393		PASIVA -1 425 393	

(Zdroj: vlastní tvorba)

Schéma 4. 5: Vykazování účetních hodnot leasingu podle ČÚL – 2. verze

Výsledovka za rok 2010 podle ČÚL			
Náklady	190 052	Výnosy	0
518	164 132		
548	25 920		
VH = V - N			-190 052

Výsledovka za rok 2011 podle ČÚL			
Náklady	285 079	Výnosy	0
518	246 199		
548	38 880		
VH = V - N			-285 079

Výsledovka za rok 2012 podle ČÚL			
Náklady	285 079	Výnosy	0
518	246 199		
548	38 880		
VH = V - N			-285 079

Výsledovka za rok 2013 podle ČÚL			
Náklady	285 079	Výnosy	0
518	246 199		
548	38 880		
VH = V - N			-285 079

Výsledovka za rok 2014 podle ČÚL			
Náklady	285 079	Výnosy	0
518	246 199		
548	38 880		
VH = V - N			-285 079

Výsledovka za rok 2015 podle ČÚL			
Náklady	95 026	Výnosy	0
518	82 066		
548	12 960		
VH = V - N			-95 026

Rozvaha za rok 2010 podle ČÚL			
221	-514 773	VH	-190 052
381	1 235 340	379	910 619
AKTIVA 720 567		PASIVA 720 567	

Rozvaha za rok 2011 podle ČÚL			
221	-724 916	VH	-285 079
381	950 262	Ztráta z ML	-190 052
		379	700 476
AKTIVA 225 346		PASIVA 225 346	

Rozvaha za rok 2012 podle ČÚL			
221	-935 059	VH	-285 079
381	665 183	Ztráta z ML	-475 131
		379	490 333
AKTIVA -269 876		PASIVA -269 876	

Rozvaha za rok 2013 podle ČÚL			
221	-1 145 202	VH	-285 079
381	380 105	Ztráta z ML	-760 209
		379	280 191
AKTIVA -765 097		PASIVA -765 097	

Rozvaha za rok 2014 podle ČÚL			
221	-1 355 345	VH	-285 079
381	95 026	Ztráta z ML	-1 045 288
		379	70 048
AKTIVA -1 260 319		PASIVA -1 260 319	

Rozvaha za rok 2015 podle ČÚL			
221	-1 425 393	VH	-95 026
381	0	Ztráta z ML	-1 330 366
		379	0
AKTIVA -1 425 393		PASIVA -1 425 393	

(Zdroj: vlastní tvorba)

Schéma 4. 6: Vykazování účetních hodnot leasingu podle VAS

Výsledovka za rok 2010 podle VAS

Náklady	186 017	Výnosy	0
635	66 716		
6xx	119 301		

$$VH = V - N \quad -186\,017$$

Výsledovka za rok 2011 podle VAS

Náklady	265 591	Výnosy	0
635	86 639		
6xx	178 952		

$$VH = V - N \quad -265\,591$$

Výsledovka za rok 2012 podle VAS

Náklady	254 480	Výnosy	0
635	75 528		
6xx	178 952		

$$VH = V - N \quad -254\,480$$

Výsledovka za rok 2013 podle VAS

Náklady	242 369	Výnosy	0
635	63 417		
6xx	178 952		

$$VH = V - N \quad -242\,369$$

Výsledovka za rok 2014 podle VAS

Náklady	229 169	Výnosy	0
635	50 217		
6xx	178 952		

$$VH = V - N \quad -229\,169$$

Výsledovka za rok 2015 podle VAS

Náklady	189 316	Výnosy	0
635	10 364		
6xx	178 952		

$$VH = V - N \quad -189\,316$$

Rozvaha za rok 2010 podle VAS

111, 112	-532 285	Dluhy	608 143
212	1 073 712	Ztráta z ML	0
214	-119 301	VH	-186 017
AKTIVA	422 125	PASIVA	422 125

Rozvaha za rok 2011 podle VAS

111, 112	-742 428	Dluhy	484 638
212	1 073 712	Ztráta z ML	-186 017
214	-298 253	VH	-265 591
AKTIVA	33 031	PASIVA	33 031

Rozvaha za rok 2012 podle VAS

111, 112	-952 571	Dluhy	350 023
212	1 073 712	Ztráta z ML	-451 608
214	-477 205	VH	-254 480
AKTIVA	-356 064	PASIVA	-356 064

Rozvaha za rok 2013 podle VAS

111, 112	-1 162 714	Dluhy	203 298
212	1 073 712	Ztráta z ML	-706 088
214	-656 157	VH	-242 369
AKTIVA	-745 159	PASIVA	-745 159

Rozvaha za rok 2014 podle VAS

111, 112	-1 372 857	Dluhy	43 372
212	1 073 712	Ztráta z ML	-948 457
214	-835 109	VH	-229 169
AKTIVA	-1 134 254	PASIVA	-1 134 254

Rozvaha za rok 2015 podle VAS

111, 112	-1 426 593	Dluhy	0
212	1 073 712	Ztráta z ML	-1 177 626
214	-1 014 061	VH	-189 316
AKTIVA	-1 366 942	PASIVA	-1 366 942

(Zdroj: vlastní tvorba)

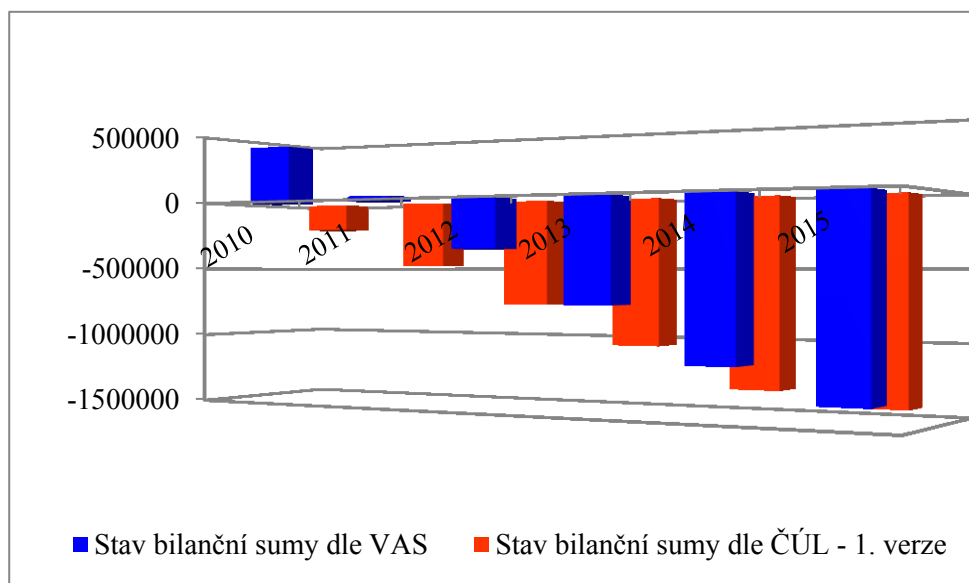
Na předchozích stranách byl ukázán postup účtování a vykázání podle české účetní legislativy a podle VAS. Tady bych se rád zabýval rozdíly a jejich dopady z pohledu finanční analýzy.

Hodnoty, kterými leasing v jednotlivých účetních obdobích měl vliv na bilanční sumě a výsledku hospodaření, jsou popsány v následující tabulce č. 4.6.

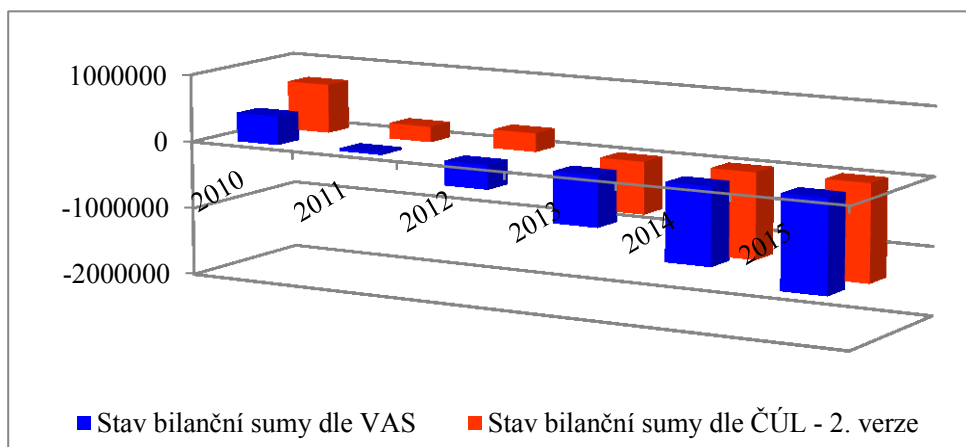
Tabulka 4. 6: Srovnání vlivu zachycení finančního leasingu na vykázaných hodnotách v účetních výkazech

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Analyza bilanční sumy						
Stav bilanční sumy dle VAS	422 125	33 031	-356 064	-745 159	-1 134 254	-1 366 942
Stav bilanční sumy dle ČÚL - 1. verze	-190 052	-475 131	-760 209	-1 045 288	-1 330 366	-1 425 393
Rozdíly	232 073	-442 100	-404 145	-300 129	-196 112	-58 451
Stav bilanční sumy dle ČÚL - 2. verze	720 567	225 346	269 876	-765 097	-1 260 319	-1 425 393
Rozdíly	298 442	192 315	-86 188	-19 938	-126 065	-58 451
Analyza dluhů						
Stav dluhů dle VAS	608 143	484 638	350 023	203 298	43 372	0
Stav dluhů dle ČÚL	910 619	700 476	490 333	280 191	70 048	0
Analyza nákladů či srovnání VH						
Suma nákladů podle VAS	186 017	265 591	254 480	242 369	229 169	189 316
Suma nákladů podle ČÚL	190 052	285 079	285 079	285 079	285 079	95 026

Graf 4. 2: Srovnání účetních hodnot leasingu vykazaného v rozvaze

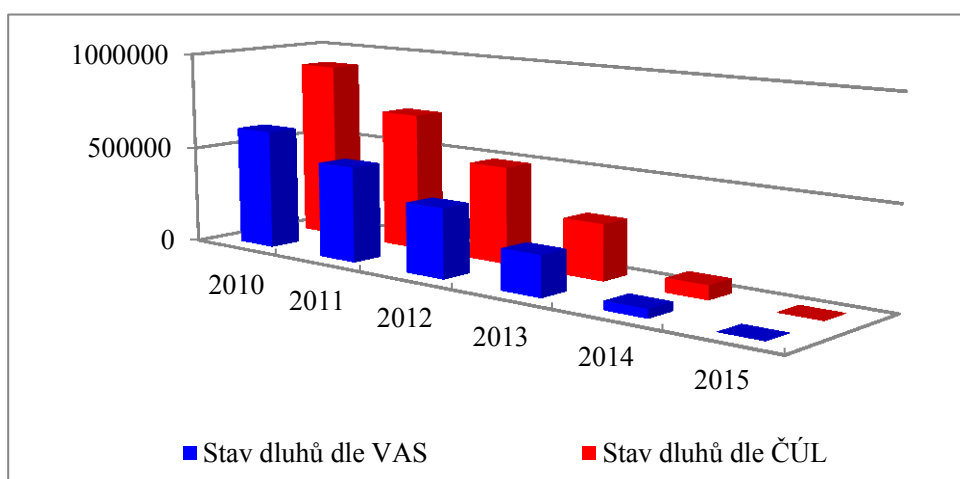


(Zdroj: vlastní tvorba)



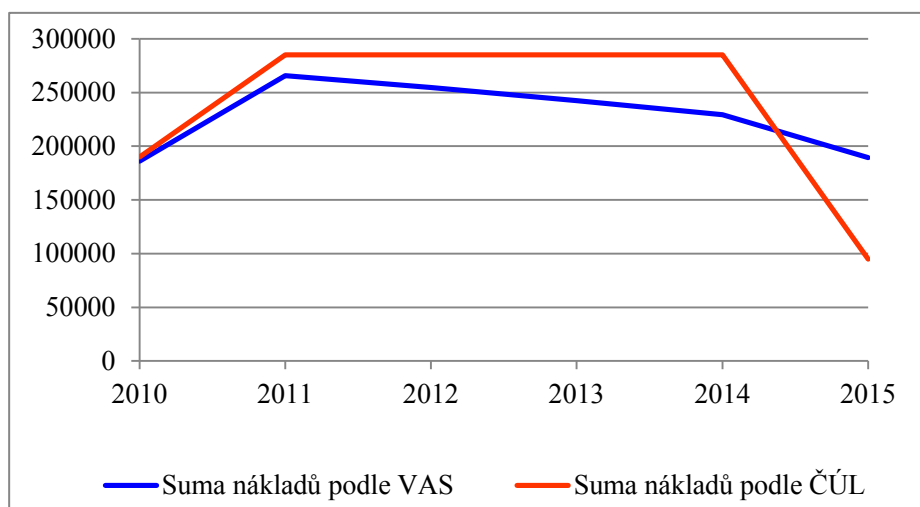
(Zdroj: vlastní tvorba)

Graf 4. 3: Grafické zobrazení stavu dluhů po celé leasingové době



(Zdroj: vlastní tvorba)

Graf 4. 4: Porovnání vývoje nákladů v jednotlivých účetních obdobích



(Zdroj: vlastní tvorba)

Vykazování předmětu finančního leasingu dle české účetní legislativy a dle VAS je výrazně odlišné. V rámci VAS je předmět leasingu vykazován v rozvaze nájemce na straně aktiv a dluhy plynoucí z tohoto aktiva na straně pasiv. Tyto dluhy spojené s úhradou majetku v leasingu se zahrnují do údajů v bilanci, a nedojde tak ke zkreslení ve směru snížení zadlužení nájemce. Ve druhé verzi účtování finančního leasingu podle ČÚL, kdy nájemce zaúčtuje celkovou výši nájemného, eviduje aktivum a jeho dluhy z finančního leasingu ve své rozvaze od začátku doby leasingu. Existuje zde určitá podobnost mezi českou účetní legislativou a VAS, avšak odlišnost spočívá v oceňování majetku a dluhu: česká účetní legislativa povoluje ocenit majetek a dluhy z finančního leasingu v nominální hodnotě čili v budoucí hodnotě, na rozdíl od VAS 06, které oceňují tento druh majetku a dluhu na základě současné hodnoty budoucích leasingových splátek nebo fair value (reálná hodnota).

Česká účetní legislativa časově rozlišuje leasingové splátky pro zachycení v účetnictví. Každý rok se pak poměrná část nákladů spojených s finančním leasingem zaúčtuje u nájemce do nákladů, což znamená, že veškeré leasingové splátky jsou celé zachyceny v nákladech do konce doby trvání leasingu. VAS – konkrétně VAS 06 rozděluje leasingové splátky na část úroků a část snižující dluh plynoucí z leasingu, a právě úroková část se zaúčtuje u nájemce do nákladů – výše úroku v průběhu doby trvání leasingu klesá a naopak dluhová část postupně roste. Dle VAS musí nájemce zařadit předmět finančního leasingu do své evidence a odepisovat ho jako vlastní majetek, proto se část majetku, který tvoří odpisy, také objeví v nákladech. Na konci běžného účetního období se tyto rozdíly promítnou do údajů účetních závěrek.

Z grafu je patrné, že zachycení leasingu v podmínkách českého a vietnamského účetnictví má na vykazované hodnoty majetku a dluhů vliv v rozvaze a stejně tak i na vykazované veličiny ve výsledovce. Tento vliv se mění v průběhu trvání leasingu a je v jednotlivých účetních obdobích různý. V případě zachycení leasingu v podmínkách české legislativy došlo na začátku trvání leasingu k nadhodnocení dluhů v rozvaze, tento vliv v dalších letech klesá.

Z hlediska finanční analýzy a jiných analýz účetních závěrek se musí brát v úvahu rozdílný způsob vykazání majetku a závazků, protože jsou tímto působeny změny indexů ukazatelů finanční analýzy. Je třeba provádět přehled dat, která jsou využívána v ukazatelích finanční analýzy a ukazatelů, které jsou z nich vybrány.

4. 1. 3 Komponentní odpisování versus tvorby rezervy na opravu DHM

Podle stávajících českých předpisů, máme-li dlouhodobý hmotný majetek, který v určitém časovém horizontu vyžaduje generální opravy, popř. výměnu celého dílu, a tyto opravy jsou charakteru významného, můžeme tuto skutečnost řešit vytvořením rezervy na opravu DHM. Vytvořením rezervy časově rozlišujeme náklady do několika účetních období, a tedy nedochází k jednorázovému zatížení výsledku hospodaření v tom roce, kdy byla oprava DHM prováděna. Tvorba rezervy na opravu DHM a její čerpání má daňový dopad jen v situaci, kdy jsou dodrženy požadavky určené zákonem č. 593/ 1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Tato problematika byla podrobně popsána v mé bakalářské práci, pokud někdo z Vás má zájem o konkrétní informace o tvorbě rezerv na opravu DHM, pak odkazují na ni.

Již z předchozího textu je zřejmé, že metoda komponentního odpisování podle ustanovení § 56a vyhlášky č. 500/ 2002 Sb. je v ČÚL novinkou roku od 2010. V souladu s legislativou ji lze použít pro stavby, byty a nebytové prostory, jakož i samostatné movité věci a jejich soubory. Komponentu přitom chápeme jako určitou část DHM (či soubor majetku), u níž je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého DHM (či souboru majetku) a jejíž doba použitelnosti se výrazně liší od doby využitelnosti DHM (či souboru majetku). Komponentní odpisování je možné využít nejen pro nově zařazovaný DHM, ale i pro majetek již zařazený a odepisovaný. Komponenta se následně samostatně odepisuje v průběhu jejího využití. V okamžiku, kdy dochází k výměně komponenty, musí účetní jednotka snížit ocenění majetku o její hodnotu a na oplátku zvýšit o hodnotu nově zařazené komponenty. Pokud však není při vyřazení komponenta odepsána v plné výši, pak účetní jednotka musí zaúčtovat zůstatkovou cenu do nákladů. Ačkoli majetek lze odepisovat dle komponent, v rozvaze je třeba jej pochopitelně vykázat jako celek. Tato novelizovaná metoda komponentního odpisování v České republice je pouhou povolenou alternativou. Komponentní odpisování nemá žádné daňové dopady. Daňové odpisy se řídí zákonem o daních z příjmů. Možnost komponentního odpisování paradoxně nikterak neřešil zákon č. 593/ 1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, takže je pravděpodobné, že účetní jednotky, které odepisují DHM dle komponenty, mohou také na výměnu komponent vytvořit rezervu na opravy tohoto druhu majetku, která je daňově uznatelná.(!)

Pro názornost odlišnosti mezi komponentním odpisováním a tvorbou rezervy na opravy DHM uvádím následující příklad.

Příklad 4. 3 Komponentní odpisování vs. tvorby rezervy na opravy majetku

Účetní jednotka vlastní výrobní linku, jejíž historická cena činí 1 500 000 Kč. Předpokládaná doba využitelnosti výrobní linky je 6 let. Součástí výrobní linky je motor, který má výrazně odlišnou životnost a vyžaduje v 3letých intervalech výměnu (generální opravu). Hodnota tohoto motoru je ve výši 300 000 Kč. Výrobní linka byla uvedena do provozu dne 31. prosince a odpisy jsou účtovány měsíčně v následujícím měsíci od data uvedení do užívání, tj. od ledna následujícího roku.

Řešení

1. varianta – Účetní jednotka zvolila metodu komponentního odepisování:

Část odpisu	Roční odpis
Komponenta odepisuje lineárně po dobu 3 roky (300 000/3)	100 000
Zbytek hodnoty výrobní linky odepisuje lineárně po dobu 6 let	200 000
Celkem náklady ročně	300 000

(Zdroj: vlastní výpočty)

Po třech letech účetní jednotka zachycuje ve svém účetnictví celkové odpisy v částce 900 000,00Kč a komponenta, kterou musí účetní jednotka vyměnit za novou součástku, je plně odepsaná. Tato varianta je shodná s účetními aplikacemi dle VAS.

2. varianta – Účetní jednotka zvolila možnost tvorby rezervy na opravu DHM v souladu s podmínkou zákona č. 593/ 1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Text	Částka
Výrobní linka odepisuje lineárně po dobu 6 let	250 000
Celkem roční odpisy výrobní linky	250 000
Tvorba rezervy na opravy výrobní linky (300 000/ 3 roky)	100 000
Celkem roční náklady	350 000

(Zdroj: vlastní výpočty)

Po třech letech jsou celkové náklady ve výši 1 050 000,00 Kč. Ve třetím roce, když dojde ke generální opravě a výměně celé součástce výrobní linky, zaúčtuje účetní jednotka celou částku vytvořené rezervy na opravy DHM 300 000,00 Kč.

Shrnutí dopadu těchto dvou variant do výsledu hospodaření v jednotlivých letech je na následující straně:

Rok	Dopady do VH	
	Komponentní odpisování	Klasické odpisování a tvorba rezervy
1.	-300 000	-350 000
2.	-300 000	-350 000
3.	-300 000	-350 000
	Výměna motoru výrobní linky, Odpisy jsou stále stejné	Náklady na opravu činí -300000 Zaúčtování rezervy ve výši + 300000
4.	-300 000	-250 000
5.	-300 000	-250 000
6.	-300 000	-250 000
Celkem	-1 800 000	-1 800 000

(Zdroj: vlastní výpočty)

Z tabulky je patrné, že v první variantě, při použití metody komponentního odpisování dochází k rovnoměrnému nákladovému zatížení v jednotlivých letech po celou dobu životnosti výrobní linky.

V případě, kdy účetní jednotka využívá možnost tvorby rezervy na opravy DHM (druhá varianta) v souladu s ustanovením §7 odst. 4 zákona č. 593/ 1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, bych rád znovu upozornil na změnu od roku 2009. Ve zdaňovacím období je tvorba rezervy výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši vytvořené rezervy připadající na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie a tento účet je určen výhradně pro ukládání finančních prostředků rezerv. Tyto finanční prostředky musí být připsané na účet nejpozději do data podání daňového přiznání. Pokud tomu tak nebude, pak musí celou částku vytvořené rezervy zrušit v následujícím zdaňovacím období.

Zatímco metoda komponentního odpisování je dle VAS 03 povinná, v českém účetním prostředí se jedná o dobrovolnou aplikaci. Tento odlišný přístup má závažné důsledky ve vztahu k rezervám na opravu DHM. Dle VAS 18 – *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* se rezervou na opravy DHM rozumí v podstatě rezervy na budoucí provozní ztráty. Budoucí provozní ztráty nesplňují definici závazku a rezervy na ně nesmějí být vykázány, neboť neexistuje žádná současná povinnost vzniklá v důsledku minulé události (tj. neexistuje událost zakládající závazek). Podstatou komplikací zde je i to, že ČÚL neřeší vzájemný vztah

komponentního odpisování a rezerv na opravy DHM. Oba aspekty účetního zobrazení mohou koexistovat společně. Uvádím následující možnost zobrazení v podmínkách ČÚL, když účetní jednotka aplikuje všechny možnosti.

3. varianta – účetní jednotka rozhodla, že je aplikována metoda komponentního odpisování, zároveň vytvoří rezervu na opravy DHM v souladu se zákonem

Část odpisu	Roční odpis
Komponenta odepisuje lineárně po dobu 3 roky	100 000
Tvorba rezervy na opravy motoru 300 000/3	100 000
Zbytek výrobní linky odepisuje lineárně po dobu 6 let	200 000
Celkem náklady ročně	400 000

(Zdroj: vlastní výpočty)

Dopad do výsledku hospodaření je zobrazen v následující tabulce:

Rok	Dopad do výsledku hospodaření
1.	400 000
2.	400 000
3.	400 000
Náklady na výměnu motoru činí	-300 000
Zaučtování tvořené rezervy na opravu motoru ve výši	+300 000
4.	300 000
5.	300 000
6.	300 000
Celkem	2 100 000

(Zdroj: vlastní výpočty)

Tato varianta řešení odporuje zásadě věrného a poctivého obrazu. Komponentní odpisování je v pořádku, nicméně účetní jednotka navíc vytvoří rezervu, a to jenom kvůli daňovým důvodům. Touto aplikací dojde z hlediska zisku k nevhodné struktuře výsledku hospodaření, nadhodnocení aktiva a nadhodnocení závazků, které v realitě v takové míře neexistují. ČÚL nezakazuje tvorbu rezerv na opravy DHM, a to dokonce ani v situaci, kdy účetní jednotka se rozhodla dobrovolně aplikovat komponentní odpisování. Nastíněné účetní zobrazení je ovšem v rozporu se zásadou věrného a poctivého obrazu, je proto potřeba legislativu upravit či nějakým způsobem změnit, aby byl na požadavek věrohodného a pravdivého zobrazení splněn.

4. 2 Shrnutí rozdílů v oblasti DHM mezi ČÚL a VAS, názory řešitele

Tabulka 4. 7: Shrnutí základních rozdílů v oblasti DHM mezi VAS a ČÚL

Oblasti	VAS	ČÚL
PRÁVNÍ ÚPRAVA	Soubor vietnamských účetních standardů obsahují VAS 03 – Dlouhodobý hmotný majetek (hlavní standard), VAS 02 – Zásoby, VAS 05 – Investice do nemovitosti, VAS 06 – Leasing, VAS 14 – Výnosy a jiné příjmy, VAS 16 – Výpůjční náklady, VAS 18 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky + oběžníky jako interpretace k VAS-ům	Zákon č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví v platném znění, Zákon č. 586/ 1992 Sb., o daních z příjmů v znění pozdějších předpisů, Vyhlášky č. 500/ 2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/ 1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, České účetní standardy.
VYMEZENÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU	Definice DHM, splňují kritéria pro uznání DHM podle VAS 01 a VAS 03 a dalších souvisejících předpisů.	Chybí definice DHM. Popisuje přesný výčet položek podle rozvahové struktury.
POŘÍZENÍ DHM NA SPLÁTKY	Pořizovaný DHM oceňuje současnou hodnotu budoucí úhrady nebo reálnou hodnotou.	Pořizovaný DHM ocení v nominální hodnotě závazků.
SMĚNA MAJETKU	Rozlišuje nepeněžní transakce, příp. směna majetku na 2 skupiny: výměna podobného majetku, která se oceňuje účetní hodnotou, anebo výměna nepodobného majetku musí ocenit v reálné hodnotě (fair value).	Je zaúčtována jako klasický nákup a prodej DHM. DHM pořízený směnou se oceňuje pořizovací cenou, jsou-li ceny ve smlouvě sjednány, nebo reprodukční pořizovací cenou, pokud cena ve smlouvě sjednána není.

Oblasti	VAS	ČÚL
NÁSLEDNÉ VÝDAJE	Následné výdaje se zvyšují ocenění DHM, pokud splňují podmínky pro uznání aktiva VAS 01 a dalších kritéria podle VAS 03.	Následné výdaje se jedná o TZ, pak se zvyšuje ocenění DHM. TZ odkazuje na daňové předpisy.
AKTIVACE VÝPŮJČNÍCH NÁKLADŮ DO HODNOTY DHM	Povoluje 2 řešení: základním řešením (výpůjční náklady se účtují do nákladů období, ve kterém byly vynaloženy), anebo alternativním řešením (výpůjční náklady, které jsou přímo přiřaditelné k nákupu, výstavbě nebo výrobě nedokončeného aktiva, měly být aktivovány do hodnoty DHM)	Jedná se o možnost zahrnovat úroky z úvěrů a půjček do pořizovací ceny DHM, pokud účetní jednotka tak rozhodne.
ODPISOVÁNÍ	Účetní jednotka, která má DHM plně pod kontrolou	Musí být splněny specifické požadavky vymezené v legislativě.
SNÍŽENÍ HODNOTY MAJETKU	Povoluje jen trvalé snížení hodnoty majetku, tj. odpisy.	Má charakter nejen trvalého snížení hodnoty majetku prostřednictvím kumulovaných opravek, i také tzv. dočasného (přechodného) snížení hodnoty majetku formou opravných položek.
KOMPONENTNÍ PŘÍSTUP	VAS vyžaduje, aby jednotlivé komponenty DHM byly rozčleněny samostatně a poté byly samostatně odepisovány.	Možnost volby uplatňovat metodu komponentního odpisování DHM.

Oblasti	VAS	ČÚL
OPRAVA A ÚDRŽBA DHM	Náklady na opravy a údržby DHM se zaúčtují v běžném účetním období jako klasické náklady. V případě, že splňují definici komponenty DHM, jsou generální opravy kapitalizovány do hodnoty DHM.	Oprava a údržba dlouhodobých hmotných majetků jsou účtovány do nákladů, nezvyšuje ocenění DHM. Problematika generálních oprav je spravována pomocí rezervy.
POŘIZENÍ DHM FORMOU FINANČNÍHO LEASINGU	VAS se podrobně zabývá problematikou leasingu od definice do konkrétního postupu účtování a vykazování jak z pohledu nájemce, tak z pohledu pronajímatele. DHM pořízený formou finančního leasingu je rozpoznáváno v rozvaze nájemce spolu s odpovídajícím dluhem. Pronajímatel účtuje o prodeji DHM a související pohledávce. Nájemce DHM odepisuje po celou dobu použitelnosti DHM.	ČÚL chybí definice leasingu, a obsahuje méně podrobností než VAS. DHM ve finančním leasingu zachycuje pronajímatel ve svém účetnictví, kde zaúčtuje pohledávky z finančního leasingu jako výnosy z pronájmu dle smlouvy o finančním leasingu. Nájemce účtuje leasingové splátky jako náklady z finančního leasingu dle smlouvy, a vede předmět leasingu na podrozvahových účtech ve své evidence.

(Zdroj: vlastní tvorba)

Hlavním cílem mé diplomové práce byla především problematika dlouhodobého hmotného majetku podle VAS a její konfrontace s českou účetní legislativou. Srovnání těchto dvou přístupů a identifikace základních odlišností a podrobností obou úprav, které jsem shrnul v tabulce výše, je jedním z podstatných přínosů mé práce.

Otázkou ovšem je, zda při konfrontaci přístupů v rámci VAS a v rámci české účetní legislativy nejde o srovnání nesrovnatelného. V mnohých případech totiž opravdu oba přístupy srovnat nelze, protože daná problematika upravovaná ve VAS v ČÚL zcela chybí a naopak. Zde se jedná třeba o problematiku snížení hodnoty DHM, pořízení DHM na splátky nebo investice do nemovitostí. Když se daná problematika objevuje v obou úpravách, stejně ji VAS často spravuje z pohledů, kterými se česká účetní legislativa podrobněji nezabývá např. finanční leasing.

Z porovnání české účetní legislativy a VAS je zřejmé, že zde existuje spousta rozdílností, které bude muset česká účetní legislativa a VAS v rámci celosvětové harmonizace

účetnictví řešit. V české účetní legislativě oproti VAS zcela chybí definice stěžejních pojmů, jako jsou např. aktiva, výnosy, náklady, závazek, apod. a řešení situací, jako jsou třeba investice do nemovitosti. VAS oproti české účetní legislativě neupravuje přechodné snížení hodnoty aktiv. Za velký nedostatek české účetní legislativy lze považovat nerespektování časové hodnoty peněz v účetnictví. Dlouhodobé závazky a pohledávky by měly oceněny v současné hodnotě budoucích peněžních toků. Časová hodnota peněz je jedním z důležitých aspektů ekonomického uvažování a investičního rozhodování, tudíž by se měla znázorňovat i v účetnictví. ČÚL a VAS oproti mezinárodním účetním standardům výkaznictví (IFRS) chybí úprava možnosti přecenění aktiv na reálnou hodnotu.

VAS je mladý účetní systém založený na základě mezinárodních účetních standardů (IAS/ IFRS) v souladu s ekonomickými, sociálními a legislativními podmínkami ve Vietnamu. Systém vietnamských účetních standardů potřebuje dlouhou zkušební dobu v praxi, protože existuje mnoho nových problémů, které nebyly ověřeny. Světová ekonomika a ekonomika ve Vietnamu jsou nestálé, mezinárodní účetní standardy se neustále mění, takže VAS bude třeba neustále doplňovat, aktualizovat a zlepšovat. Pro splnění praktických požadavků v budoucnu by se měl VAS dále rozvíjet, zlepšovat a zdokonalit. Podle mého názoru by VAS potřeboval splnit následující úkoly:

Za prvé musí pokračovat v kontrole a zlepšení obsahu těchto vydaných standardů, změnil ty body, které nejsou v souladu se standardy, protože nově publikované standardy mohou být plně v nesouladu se standardy vydanými později, nebo mezi účetními standardy a souvisejícími právními předpisy, aby byl vybudován jednotný právní rámec pro účetní systém VAS, který odpovídá záměrům věrohodného a loajálního výstupu účetnictví, zvyšuje konkurenceschopnost a přiláká zahraniční investice. Je potřeba neustále aktualizovat a novelizovat obsah standardu upravující sestavení účetních výkazů VAS 21 – Prezentace účetní závěrky.

Za druhé obohatit systém VAS. V současné době má VAS 26 účetních standardů, což nestačí rychlému tempu vývoje hospodářských odvětví s různými složitými ekonomickými transakcemi. Nové ekonomické podmínky požadují, aby MF Vietnamu muselo připravit a vydat další nové účetní standardy odpovídající trendům vývoje světové ekonomiky, např. standardy týkající se snížení hodnoty majetku, aktiv držených k prodeji, finančních nástrojů apod.

Třetím doporučením je budování a rozvoj týmu profesionální účetní profese, podpora vývoje účetních expertů, účetních svazů a institucí, včasné zachycení aktuálních změn nejen v účetní transakcích i také v ekonomických činnostech. Implementovat tyto změny do legislativy jako podklad či vzor řešení. Tito lidé jsou důležitými faktory pro vybudování profesionálního účetního systému.

Posledním návrhem je posílit spolupráci mezi účetními institucemi v zemi a mezinárodními účetními organizacemi, což by přispělo k urychlení procesu globální regulace a mezinárodní účetní harmonizace.

V oblasti DHM chybí VAS velice důležitý standard týkající se znehodnocení majetku. Tento standard by umožnit splnit zásady věrného a poctivého zobrazení účetních výkazů.

Situace ve světové ekonomice, která má stále větší globální charakter, nasvědčuje tomu, že potřeba srovnatelného účetnictví v nadnárodním měřítku bude i nadále žádoucí. Česká účetní legislativa je primárně založena na pravidlech, ale víceméně podléhá vlivu této tendence. Jisté je, že Česká republika jako členský stát Evropské unie, bude směřovat ke stále intenzivnější implementaci mezinárodních účetních standardů výkaznictví (IFRS) do národní účetní legislativy. Důkazem harmonizace je, že součástí české účetní legislativy je novela vyhlášky č. 500/ 2002 Sb., která se týká metody komponentního odpisování v ustanovení §56a této vyhlášky a možnosti zohledňování zbytkové hodnoty v §56 odst. 3 vyhlášky. Přestože novelizovaná vyhláška umožňuje účetním jednotkám účtujícím v soustavě ČÚL využívat metodu komponentního odpisování a zohlednění zbytkové hodnoty, jedná o pouhou možnost čili umožněný postup, zatímco v IFRS a ve VAS jsou to postupy povinné. Vzniká tedy stále odlišnost, která bude muset být v brzké době odstraněna. Protože tyto novely neumožňují přiblížit se k naplnění potřeby zásady věrného a pravdivého zobrazení, dokonce tuto zásadu porušují, mají navzájem vztah se stávající legislativou. Třetí případ v příkladu 4. 3 to prokázal. Česká účetní legislativa by tedy měla v harmonizaci dále pokračovat a pokusit se snížit co největší počet rozdílů ve výkaznictví. Do české účetní legislativy by měly být zapracovávány základní termíny, které dosud zapracovány nejsou.

V. Závěr

Současná světová ekonomika je charakteristická rostoucí propojeností kapitálových trhů jednotlivých států, zrušení obchodních překážek a odstranění hranic mezi zeměmi. Vznikají stále nová a silnější seskupení společností a nadnárodní podniky, které poptávají více a více kapitálu a hledají tak své investory. Ti jsou v centru zájmu těchto podniků, jim je třeba poskytovat srozumitelné, pravdivé a věrohodné informace o majetkové struktuře a o výši závazků, o finanční výkonnosti podniku apod. Aby se mohli rozhodnout, které společnosti dají přednost, je třeba, aby poskytované účetní informace byly srozumitelné a srovnatelné. Mezinárodní harmonizace účetnictví je tak stále nejdiskutovanější problém a mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS) zde hrají v roli katalyzátoru. Česká účetní legislativa a VAS jsou víceméně ovlivňovány mezinárodním účetním vývojem.

Cílem mé práce bylo čtenáře blíže seznámit s problematikou dlouhodobých hmotných majetků v rámci Vietnamských účetních standardů a v souvislosti na to připomenout, jak je tato problematika zpracována v rámci české účetní legislativy. Výsledkem práce byla identifikace a analýza odlišností, shod, předností a nedostatků mezi dvěma úpravami. V této závěrečné části práce bych chtěl shrnout pár podstatných výsledků, které jsem v průběhu zpracování své diplomové práce získal.

Z mezinárodního pohledu nemá česká účetní legislativa ani VAS velký význam, ale pro nás je samozřejmě stále důležitou věcí. Důležitá potřeba zde pro nás v prostředí celosvětové účetní harmonizace je poznávat podstatné vlivy, získat nové poznatky a znalosti, abychom odstranili mezery, překážky v účetnictví a dospěli k určité úspěšnosti.

Česká účetní legislativa předepisuje dlouhodobý hmotný majetek výčtem konkrétních položek, tehdy v rámci VAS jen definují dlouhodobý hmotný majetek, vymezují kritéria pro jeho uznání a vykazování v rozvaze. Velmi detailní popisování dlouhodobého hmotného majetku v české účetní legislativě může vést ke snížení objektivního a pravdivého stavu majetku účetní jednotky, která přesto má tento DHM samostatně ovládat a dlouhodobě jej využívá, ale z důvodu jeho nezařazení do výčtu vymezeného v české účetní legislativě - např. DHM v finančním leasingu.

Podstatnou odlišností je tvorba rezerv na opravu dlouhodobého hmotného majetku, která je v rámci české účetní legislativy povolena, ale podle VAS se bezvýhradně nepřipouští, neboť porušuje stěžejní účetní zásadu true a faire view. Rezerva na opravy DHM, jak se ji

rozumí české účetní legislativy, zcela neodpovídá pojmu rezervy podle VAS. V rámci VAS se rezerva vykáže tehdy, když má účetní jednotka současný závazek, již je důsledkem konkrétně minulých událostí, je jisté, že se v souvislosti s vypořádáním závazku sníží ekonomický přínos a je možno spolehlivě oceněno výše závazku. Podle VAS se rezerva na opravy DHM v podstatě jedná o rezervy na budoucí provozní ztráty. Budoucí provozní ztráty nesplňují definici závazku a rezervy na ně vůbec nemohou vykazat. Pokud má účetní jednotka vytvořenou rezervu na opravy DHM, tak se podle VAS považuje za špatné stanovení odpisů.

Problematika odpisování už tolik podstatných odlišností mezi českou účetní legislativou a VAS nemá. Základní rozdílností je přístup komponentního odepisování DHM, který je v rámci VAS povinná aplikace a v české republice jedná o dobrovolnou aplikaci účetní jednotky. Komponentní odpisování DHM v české účetní legislativě se obírá jen účetními odpisy, nikoliv daňovými. Daňově se bude odepisovat majetek dále podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění. V současném znění zákona o daních z příjmů vůbec neakceptuje účetní metodu komponentního odpisování majetku pro zjištění základu daně⁴¹, což vede k poměrně komplikaci. Předpokládám, že pokud český daňový zákon nezareaguje na českou účetní legislativu, účetní jednotky se budou vyhýbat komponentnímu odpisování. Česká účetní legislativa je výrazně orientována pro daňové účely, což má negativní dopady na objektivnosti a pravdivosti účetní informace.

V české účetní legislativě se nepoužívá ocenění v současné hodnotě budoucí cash flow, vůbec není zde brán v úvahu faktor času. Tím to vede k odlišnosti v průběhu a formě nákladů např. při odložené splatnosti platby za DHM. Tyto odlišnosti pak vedou k rozdílnému hodnocení finanční pozice a finanční výkonnosti účetní jednotky při finanční analýze.

Některé problematiky v oblasti DHM je VAS detailnější a kompletnější zpracování než česká účetní legislativa, česká účetní legislativa by pak mohla najít inspiraci právě ve VAS např. o problematice aktivace výpůjčních nákladů do hodnoty majetku, investice do nemovitosti, leasingu, apod. Naopak by VAS mohl hledat inspiraci v české účetní legislativě při zpracování standardu týkající se snížení hodnoty aktiv, atd.

Tato diplomová práce byla rozdělena na 3 velké části. Úvodní část se zabývala regulací účetnictví ve Vietnamu a konfrontací obecných východisek účetnictví mezi českou účetní

⁴¹ V ustanovení § 23 odst. 2 ZDP se píše: “Pro zjištění daně u poplatníků, kteří odpisují majetek metodou komponentního odpisování podle právních předpisů upravujících účetnictví, se vychází z výsledku hospodaření bez vlivu této účetní metody odpisování.”

legislativou a VAS. Dále byl čtenářům představen stručný přehled souboru vietnamských účetních standardů (soubor VAS). VAS 01 – Všeobecný standard byl popsán v této části jako první ukázka v souboru VAS.

Další část byla věnována přístupům k dlouhodobému hmotnému majetku jak z pohledu české účetní legislativy, i tak z pohledu VAS. Zabýval jsem se zde vymezením dlouhodobého hmotného majetku, jeho oceněním, odpisováním, následnými výdaji, zveřejněním a vykazováním podle obou úprav. Tato část práce byla zpracovávána podrobněji a je doplněna množstvím praktických příkladů a ilustrací.

Poslední část, která obsahuje kapitolu čtvrtou, byla zaměřena na praktické aspekty účetního zachycení specifických účetních případů objevujících se v obou úpravách – dlouhodobý hmotný majetek pořízený na splátky, zachycení finančního leasingu v účetnictví a komponentní odpisování versus tvorba rezervy na opravy. V jednotlivých případech byly také znázorněny různé dopady zaviněné vykazováním podle VAS a podle české účetní legislativy. Shrnutí základních rozdílů obou úprav v oblasti DHM je významnou součástí v této části, které jsem se pokusil popsat v tabulce. V závěru kapitoly jsem pak zhodnotil a navrhl nějaké opatření na zlepšení situace účetnictví jak na straně VAS, i tak na straně české účetní legislativy.

Myslím si, že daná problematika dlouhodobého hmotného majetku je stále aktuální, a bude v budoucnu ještě dále regulována, aby se zajistila srovnatelnost účetních výkazů, byl podpořen věrohodný, pravdivý a poctivý obraz, který má účetnictví podávat.

Věřím, že má diplomová práce splnila informační funkci o problematice dlouhodobého hmotného majetku upravené v rámci české účetní legislativy a v rámci souboru vietnamských účetních standardů, a poskytla přehled základních výrazných odlišností a nejnovějších změn v obou úpravách.

Seznam použité literatury

Bibliografie

KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví – světový koncept IFRS/IAS. 5. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 544 s. ISBN 80–7273-129–7.

MÜLLEROVÁ, L.; VOMÁČKOVÁ, H.; DVOŘÁKOVÁ, D. *Účetní předpisy pro podnikatele*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 604 s. ISBN 978–80-7357–435-2.

STROUHAL, J.; ŽIDLICKÁ, R.; KNAPOVÁ, B. *Účetnictví 2010 – velká kniha příkladů*. 4. vyd. Brno: COMPUTER PRESS, 2010. 712 s. ISBN 978–80-251–2907-4.

SLÁDKOVÁ, E.; MRKVIČKA, J.; ŠRÁMKOVÁ, A. Finanční účetnictví a výkaznictví. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2009. 452 s. ISBN 978–80-7357–434-5.

ŠEBESTIKOVÁ, V. *Účetní operace kapitálových společností*. 2. Vyd. Praha: GRADA Publishing, 2008. 296 s. ISBN 978–08-247-2760-8.

MINISTERSTVO FINANCÍ Vietnamu. *Vietnamská účetní pravidla pro podniky* – dvojjazyčné Vietnamština a Angličtina. 1. vyd. Hanoj: THỐNG KÊ Publishing, 2008. 772 s. ISBN 2020030002087.

TRAN VAN THAO; NGUYEN THI THU; PHAM THANH LIEM; NGUYEN THE LOC; VU THU HANG. *Finanční účetnictví – dvojjazyčné Angličtina-Vietnamština*. 1. vyd. Hočiminovo město: THỐNG KÊ Publishing, 2008. 630 s. ISBN 202004600541.

TRAN XUAN NAM. *Finanční účetnictví – Financial accounting*. 1. vyd. Hanoj: THONG KE, 2010. 1116 s. ISBN 8936006680439.

VO VAN NHI. *Praktický průvodce finančním účetnictvím*. 1. vyd. Hanoj: Transport Publishing House, 2008. 952 s. ISBN 2020010001918.

Elektronické publikace:

NARAYAN, F. B.; GODDEN, T. *Financial Management and Governance Issues in Viet Nam*. Asian Development Bank 2000 [online], [cit. 2010–11-13]. Dostupný z [www: <http://stone.undp.org/undpweb/eo/evalnet/eval-net/document/ADB%20Viet%20Nam.pdf>](http://stone.undp.org/undpweb/eo/evalnet/eval-net/document/ADB%20Viet%20Nam.pdf). ISBN 971–561-333–0.

Seznam zkratek

ČÚL: Česká účetní legislativa

D: Dál

DHM: Dlouhodobý hmotný majetek

IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

MD: Má Dáti

N: Náklady

OSVČ: Osoba samostatně výdělečně činná

SH: současná hodnota

TZ: Technické zhodnocení

V: Výnosy

VAS: Vietnamský účetní standard

VH: Výsledek hospodaření

VND: Vietnamská měna (Việt nam Đồng)

WTO: Světová obchodní organizace

Ztráta z ML: Ztráta z minulých let

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на ве́доміі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

.....

Seznam příloh

Příloha 1: Grafické znázornění regulace účetnictví a regulačních nástrojů	94
Příloha 2: VAS – Interpretace	95
Příloha 3: Tabulka doby použitelnosti dlouhodobého majetku pro účel výpočtu odpisů	97
Příloha 4: Leasingová tabulka – výpočet implicitní úrokové míry pomocí MS Excelu.....	100
Příloha 5: VAS 03 – TANGIBLE FIXED ASSETS (anglická verze)	103
Příloha 6: Seznam tabulek, schémat a grafů.....	114